Universidade de Aveiro Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro
2012

Andreia Manuela Dias Ferreira

Entidades do Setor Não Lucrativo: comparação entre Portugal e Espanha

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade – Ramo Fiscalidade, realizada sob a orientação científica do Profº. Doutor Sérgio Nuno da Silva Ravara Almeida Cruz, Professor Adjunto e da Profª Doutora Graça Maria do Carmo Azevedo, Professora Adjunta, do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.

Dedico este trabalho à minha família e namorado pelo incansável apoio.

O júri

Presidente

Professor Doutor João Francisco Carvalho de Sousa
professor adjunto da Universidade de Aveiro

Professor Doutor Luís Filipe Marinho Lima Santos
professor adjunto do Instituto Politécnico de Leiria

Professor Doutor Sérgio Nuno da Silva Ravara Almeida Cruz
professor adjunto da Universidade de Aveiro

Professora Doutora Graça Maria do Carmo Azevedo
professora adjunta da Universidade de Aveiro

Agradecimentos

Aos **Professores Sérgio Cruz** e **Graça Azevedo** pela orientação deste projeto, pela disponibilidade e pelo apoio incondicional e encorajamento ao longo de todo o percurso.

À **minha família e amigos** que sempre me deram força e ânimo para prosseguir com este projeto.

Palavras-chave Entidades do Setor Não Lucrativo, NCRF-ESNL, mensuração, reconhecimento, Estrutura Concetual

Resumo

Esta dissertação apresenta-se particularmente relevante e atual, dado o nível do crescimento e diversificação das Entidades do Setor Não Lucrativo (ESNL). Este trabalho tem como objetivo a comparação do normativo contabilístico aplicável às ESNL entre Portugal e Espanha, sendo dado ênfase ao reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação da informação financeira emitida por estas entidades.

Este tipo de investigação é indutivo e descritivo, no qual foram desenvolvidos conceitos, ideias e opiniões a partir de padrões encontrados nos dados.

No final do estudo, uma das principais conclusões apontam para uma harmonização ao nível da Estrutura Concetual, ao contrário do que sucede entre o normativo contabilístico de Portugal e Espanha. Todavia, cremos que as normas recentemente aprovadas, em Portugal, significam um passo importante na homogeneização e adaptação das normas de contabilidade para as ESNL e julgamos que contribuirão para a melhoria da qualidade e da transparência da informação financeira destas entidades.

Keywords Nonprofit sector entities, NCRF-ESNL, measurement, recognition, Framework

Abstract

This dissertation has become particularly relevant and current, given the level of growth and diversification of the Nonprofit Setor Entities. This study aims to compare the accounting standards applicable to these entities in Portugal and Spain, with emphasis given to the recognition, measurement, presentation and disclosure of financial information issued by the entities of both countries.

This type of research is descriptive and inductive, there were developed concepts, ideas and opinions based on patterns found in the data. In this study, one of the main conclusions lead to the harmonization of the Framework, oppositely to what occurs on the accounting standards of Portugal and Spain. However, we believe that the standards recently adopted in Portugal are an important step in the homogenization and adaptation of accounting standards for nonprofit sector entities and it is believed to contribute to improving the quality and transparency of the financial information of these entities.

Índice Geral

Índice de Quadros ..... **x**

Índice de Figuras ..... **xi**

Siglas ..... **xii**

Introdução **1**

Capitulo I – O Setor Não Lucrativo **4**

1.1. Caraterização do setor não lucrativo 5

1.1.1. Caraterização e distinção entre os 3 setores da Economia 5

1.1.2. O que é o Terceiro Setor 15

1.1.3. Desenvolvimento do Terceiro Setor 16

1.1.4. A importância do Terceiro Setor 20

1.2. Conceito de ESNL 22

1.3. Caraterização das ESNL 26

1.4. Importância do normativo contabilístico aplicável ao setor 30

1.5. Síntese 33

Capitulo II – Evolução do normativo contabilístico para Entidades do Setor Não Lucrativo **35**

2.1. Desenvolvimento histórico do normativo contabilístico em Portugal 36

2.1.1. Código Contributivo Industrial 37

2.1.2. Plano Oficial de Contabilidade 1977 38

2.1.3. Plano Oficial de Contabilidade 1989 39

2.1.4. Planos Setoriais aplicáveis às ESNL 40

2.1.5. Sistema de Normalização Contabilística 42

2.1.6. Sistema de Normalização Contabilística – Entidades do Setor Não Lucrativo 44

2.2. Desenvolvimento histórico do Normativo Contabilístico em Espanha 48

2.2.1. Até finais do século XIX 48

2.2.2. Século XX 49

2.2.3.Século XXI..... 50

2.3. Síntese 52

Capitulo III – Estrutura Concetual para Entidades do Setor Não Lucrativo 55

3.1. Estrutura Concetual para ESNL em Portugal..... 56

3.1.1. Objetivo e utentes das Demonstrações Financeiras 56

3.1.2. Caraterísticas qualitativas das Demonstrações Financeira..... 58

3.1.3. Elementos das Demonstrações Financeiras 59

3.1.4. Critérios de reconhecimento dos elementos das Demonstrações Financeiras . 61

3.1.5. Critérios de mensuração dos elementos das Demonstrações Financeiras..... 63

3.2. Estrutura Concetual para ESNL em Espanha..... 64

3.2.1. Objetivo e utentes da informação financeira..... 65

3.2.2. Caraterísticas qualitativas da informação financeira..... 65

3.2.3. Definição dos elementos das Demonstrações Financeiras..... 66

3.2.4. Critérios de reconhecimento dos elementos das Demonstrações Financeiras . 67

3.2.5. Critérios de mensuração..... 67

3.3. Comparação da Estrutura Concetual de Portugal e Espanha 69

3.4. Síntese 74

Capitulo IV – Normativo Contabilístico aplicável às Entidades do Setor Não Lucrativo 75

4.1. Normativo contabilístico aplicável às ESNL em Portugal..... 76

4.1.1. Estrutura e conteúdo das DF 76

4.1.2. Regime de Caixa 79

4.1.3. Norma Contabilística e de Relato Financeiro para as ESNL 81

4.1.3.1. Adoção pela primeira vez da NCRF-ESNL ……..……..…. 82

4.1.3.2. Politicas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros ……..….. 83

4.1.3.3. Ativos fixos tangíveis ……...…. 84

4.1.3.4. Ativos intangíveis ……..…… 85

4.1.3.5.Locações …….....… 87

4.1.3.6. Custo de empréstimos obtidos ……..……. 87

4.1.3.7. Inventários ……..…... 88

4.1.3.8. Rédito ……...… 89

4.1.3.9. Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes ……..….. 90

4.1.3.10. Subsídios e outros apoios ……..….. 91

4.1.3.11. Alterações em taxas de câmbio ……..……. 92

4.1.3.12. Impostos sobre o rendimento ……..…… 92

4.1.3.13. Instrumentos financeiros ……..……... 93

4.1.3.14. Benefícios aos empregados ……...…….. 94

4.2. Normativo contabilístico aplicável às ESNL em Espanha..... 95

4.2.1. Estrutura e Conteúdos das DF..... 95

4.2.2. Norma Contabilística e de Relato Financeiro para as ESNL 98

4.2.2.1. Ativos fixos tangíveis ……... 98

4.2.2.2. Ativos intangíveis ……..… 99

4.2.2.3. Bens do património histórico …….…...….... 100

4.2.2.4. Dívidas a receber e a pagar (Instrumentos financeiros) ……..... 100

4.2.2.5. Inventários …….…….… 101

4.2.2.6. Impostos sobre o rendimento ……..……. 102

4.2.2.7. Gastos e rendimentos …….....…. 102

4.2.2.8. Subsídios, doações e legados recebidos ……..…...…..… 102

4.2.2.9. Fusões entre ESNL …….……..……... 103

4.3. Comparação do NCRF- ESNL de Portugal e Espanha 104

4.4. Síntese 111

Conclusão 113

Bibliografia..... 116

Anexos..... 127

Anexo 1 129

Anexo 2 143

Anexo 3 147

Índice de Quadros

Quadro 1 – Caraterísticas ideais dos três setores 6

Quadro 2 – Caraterísticas das entidades dos três setores da economia ……..…...…. 13

Quadro 3 – Classificação Internacional para as Organizações Sem Fins Lucrativos……. 26

Quadro 4 – Limites das PME e Microentidades ……. 51

Quadro 5 – Comparação dos elementos das Demonstrações Financeiras: EC *vs.* EC adaptada ……..…… 57

Quadro 6 – Comparação dos critérios de reconhecimento dos elementos das Demonstrações Financeiras: EC *vs.* EC adaptada …….……..… 59

Quadro 7 – Objetivos e utentes da informação financeira das ESNL ……...……. 67

Quadro 8 - Caraterísticas qualitativas das Demonstrações Financeiras das ESNL.……... 67

Quadro 9 – Elementos das Demonstrações Financeiras das ESNL 68

Quadro 10 – Considerações gerais de reconhecimento dos elementos das Demonstrações Financeiras das ESNL …… 69

Quadro 11 – Critérios de mensuração dos elementos das Demonstrações Financeiras dos ESNL …….……. 70

Quadro 12 – Demonstrações Financeiras …….…… 100

Quadro 13 – Áreas abordadas pela norma ……...…….… 101

Quadro 14 – Conteúdo da NCRF-ESNL ……..…… 102

Índice de Figuras

Figura 1 – Representação simples de *inputs* e *outputs* de uma OSFL …….… 7

Figura 2 – Mapa de *stakeholders* do Terceiro Setor …..…….. 8

Figura 3 – A diferente natureza das transações …….. 11

Figura 4- O Lucro Tributável no CCI e no CIRC …….. 37

Figura 5 – Aplicação do Regime de Caixa …….…… 76

Figura 6 – Custo de empréstimos obtidos …….. 85

Figura 7 – Mensuração dos Inventários ……. 86

Siglas

AECA - Asociación Española de Contabilidad y Administración

BADF - Base para a Apresentação das Demonstrações Financeiras

CC - Código de Contas

CCI - Código Contributivo Industrial

CEE - Comunidade Económica Europeia

CIRC - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CNC - Comissão de Normalização Contabilística

CRP - Constituição da República Portuguesa

CSC - Código das Sociedades Comerciais

DF - Demonstrações Financeiras

EC - Estrutura Concetual

ESNL - Entidades do Setor Não Lucrativo

IASB - International Accounting Standards Board

ICAC - Instituto de Contabilidade e Auditoria

ICNPO - Classificação Internacional para as Organizações Sem Fins Lucrativos

IPSS - Instituições Particulares de Solidariedade Social

IVA - Imposto sobre o valor acrescentado

MC - Marco Conceptual

MDF - Modelos de Demonstrações Financeiras

NCRF - Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro

NCRF – ESNL - Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Entidades do Setor Não Lucrativo

NCRF-PE - Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades

NIC/NIRF - Normas Internacionais de Contabilidade/Normas Internacionais de Relato Financeira

OSFL - Organizações Sem Fins Lucrativos

PCAM - Plano de Contas das Associações Mutualistas

PCIPSS - Plano de Contas das Instituições Particulares de Solidariedade Social

PE - Pequenas entidades

PGC - Plano General de Contabilidad/ Plano Geral de Contabilidade

PGC ESNL - Plano Geral de Contabilidade para ESNL

PME - Pequena e Média Empresa

POC - Plano Oficial de Contabilidade

POCFAAC - Plano Oficial de Contabilidade para as Federações Desportivas, Associações e Agrupamentos de Clubes

SIC/IFRIC - Standing Interpretations Committee/International Financial Reporting Interpretations Committee

SNC - Sistema de Normalização Contabilística

SNL - Setor Não Lucrativo

UE - União Europeia

VAB - Valor Acrescentado Bruto

Introdução

A escolha do tema "Entidades do Setor Não Lucrativo: comparação entre Portugal e Espanha", para a Dissertação de Mestrado deveu-se à vontade de efetuar um estudo dentro de uma área de grande importância social, mas que apresenta algumas lacunas no que respeita, nomeadamente, ao enquadramento da informação contabilística, havendo em Portugal pouca informação disponível sobre este setor. A motivação subjacente à escolha do tema está relacionada com a importância económica e com a grande heterogeneidade destas entidades no nosso país. O estudo foi realizado tendo como ponto de comparação Espanha. Escolhemos este país pelos seguintes motivos: pelo seu desenvolvimento contabilístico nesta área e por integrar com Portugal uma região europeia – a Península Ibérica.

Em 2006, as Entidades do Setor Não Lucrativo (ESNL) em Portugal empregavam cerca de 185 000 trabalhadores. Estes produziram bens e serviços no valor de mais de 5,7 bilhões de euros, dos quais 2,7 bilhões de euros contribuíram para o Valor Acrescentado Bruto (VAB) da economia nacional, ou seja, este setor contribuiu para 2,2% do VAB nacional. As ESNL foram responsáveis por 3,4% das remunerações, 4,4% dos empregos remunerados, 2,5% da despesa de consumo final e 2,4% da formação bruta de capital. A contribuição relativa deste setor excedeu, ao nível do VAB e emprego, ramos como os têxteis e vestuário, a agroindústria e a agricultura. Essa força de trabalho do Terceiro Setor representava, nessa altura, 4,3% dos trabalhadores de Portugal, sendo a oitava maior força de trabalho do país, superior à agricultura (2,3%) e até superior aos serviços financeiros (2%). As ESNL em Portugal estão mais concentradas no campo dos serviços, onde representam 72% do emprego total. No contexto europeu, restringindo a análise às ESNL ao serviço das famílias, Portugal destaca-se pelo elevado peso relativo desta área específica: segundo país, de entre 22 Estados-Membros, com maior representatividade desta área em termos de VAB e terceiro ao nível da despesa de consumo final (INE, 2011 e SALAMON, *et al*, 2012).

Estes dados sustentam a importância de realizar um estudo sobre as ESNL, até porque cada vez se tornam mais importantes na nossa sociedade. Outro motivo relaciona-se com o facto de em Portugal este tema ainda não ter sido muito explorado. Uma vez que

2012 é o ano chave para o normativo das ESNL portuguesas, consideramos que seria interessante explorar este tema.

Este trabalho de dissertação tem como objetivo a comparação do normativo contabilístico aplicável às ESNL entre Portugal e Espanha, sendo dado ênfase ao reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação da informação financeira emitida pelas entidades dos dois países.

No final deste trabalho pretendemos concluir sobre o desenvolvimento da normalização contabilística aplicável ao setor não lucrativo português, apresentar os pontos de contacto e de afastamento entre o atual normativo espanhol e o normativo contabilístico, que entrou obrigatoriamente em vigor em 2012, para as entidades nacionais.

A metodologia utilizada neste trabalho é qualitativa (descritiva), considerando este o método mais adequado para o trabalho, pois centra-se na compreensão dos problemas, analisando os comportamentos, as atitudes ou os valores. Este tipo de investigação é indutivo e descritivo, no qual foram desenvolvidos conceitos, ideias e entendimentos a partir de padrões encontrados nos dados, não tendo recolhido dados para comprovar modelos, teorias ou verificar hipóteses como nos estudos quantitativos. De acordo com Sousa e Batista (2011), a vantagem de utilizar este método de investigação é a possibilidade de gerar boas hipóteses de investigação, devido ao facto de se utilizarem técnicas como observações rigorosas e análise de relatórios, artigos científicos, livros, entre outros. No entanto, também têm a desvantagem de poder surgir problemas de objetividade que podem resultar de pouca experiência, da falta de conhecimento ou da falta de sensibilidade do investigador.

No sentido do cumprimento dos objetivos a que nos propusemos, desenvolvemos o trabalho em quatro capítulos distintos. No primeiro capítulo foi realizada uma caraterização do setor não lucrativo e das ESNL e uma abordagem à importância do normativo contabilístico aplicável ao setor. O segundo capítulo foi dedicado ao estudo da evolução do normativo contabilístico para as ESNL. Nesta secção abordamos o contexto destas entidades e o desenvolvimento histórico do normativo contabilístico para Portugal e Espanha. O terceiro capítulo dirigiu-se ao estudo da estrutura concetual para as ESNL dos dois países, tendo sido realizada uma comparação entre ambas. Por último, o quarto capítulo foi dedicado ao normativo contabilístico aplicável às ESNL de Portugal e

Espanha, tendo sido efetuada uma comparação dos normativos contabilísticos de ambos os países.

Finalmente foram resumidas e sintetizadas as conclusões deste trabalho e evidenciadas algumas sugestões para futuras investigações.

Capitulo I – O Setor Não Lucrativo

O primeiro capítulo é dedicado à compreensão do setor não lucrativo, onde iremos explorar a caraterização desse mesmo setor, conceito de ESNL, sobre a caraterização dessas entidades e a importância do normativo contabilístico aplicável ao setor.

1.1. Caraterização do setor não lucrativo

Para uma melhor perceção do tema, começamos com uma abordagem à caraterização e distinção entre os três setores da economia, fazendo uma caraterização do setor não lucrativo, explicando a evolução do Terceiro Setor e seu desenvolvimento, assim como a importância do normativo contabilístico aplicável a este setor.

1.1.1. Caraterização e distinção entre os 3 setores da Economia

O art. 82.º da Constituição da República Portuguesa (CRP) (2005)[1], considera a coexistência de três setores, o Setor Público, o Setor Privado e o Terceiro Setor.

O Setor Público é constituído pelos meios de produção cujas propriedade e gestão pertencem ao Estado ou a entidades públicas (art. 82.º, nº 2 da CRP). De acordo com Francisco (2005), é um setor que procura dar resposta a necessidades comuns dos cidadãos e para as quais não se conseguem obter respostas privadas. O Setor Público é formado pelo conjunto de organizações governamentais. Conseguem a maioria das suas receitas através do poder que o Estado tem de coagir os cidadãos a contribuírem para a realização das necessidades comuns (*vide*, por exemplo, art.º 9 d) da CRP).

Segundo o mesmo artigo, n.º 3, o Setor Privado é constituído pelos meios de produção cuja propriedade ou gestão pertence a pessoas singulares ou coletivas privadas. Para Francisco (2005), é aquele em que há como pressuposto o lucro, funciona utilizando as leis do mercado, "da oferta e da procura".

Por último e segundo a lei, o Terceiro Setor compreende especificamente: os meios de produção possuídos e geridos por cooperativas, os meios de produção comunitários; os meios de produção objeto de exploração por trabalhador e os meios de produção possuídos e geridos por pessoas coletivas, sem caráter lucrativo, que tenham como principal objetivo a solidariedade social (nº 4, art. 82.º da CRP). Por interpretação de Francisco (2005), é aquele que surge da iniciativa dos cidadãos, para responder a necessidades pressentidas e

[1] A 1.ª Constituição da República Portuguesa data de 1976. Neste estudo utilizamos a última republicação.

específicas de um grupo de pessoas, para lutar por um ideal, por um objetivo altruísta, filantrópico, de procura do bem comum, em que não há o intuito do lucro mas sim o de satisfazer determinada necessidade ou de lutar por determinada causa.

Se pensarmos nas caraterísticas que poderão apresentar os três setores de atividade poderemos partilhar a ideia de Waddell (2002) que relaciona a sociedade civil com o grupo social em que se inserem as entidades não lucrativas, e que apresentamos no quadro 1.

Quadro 1 - Caraterísticas ideais dos três setores

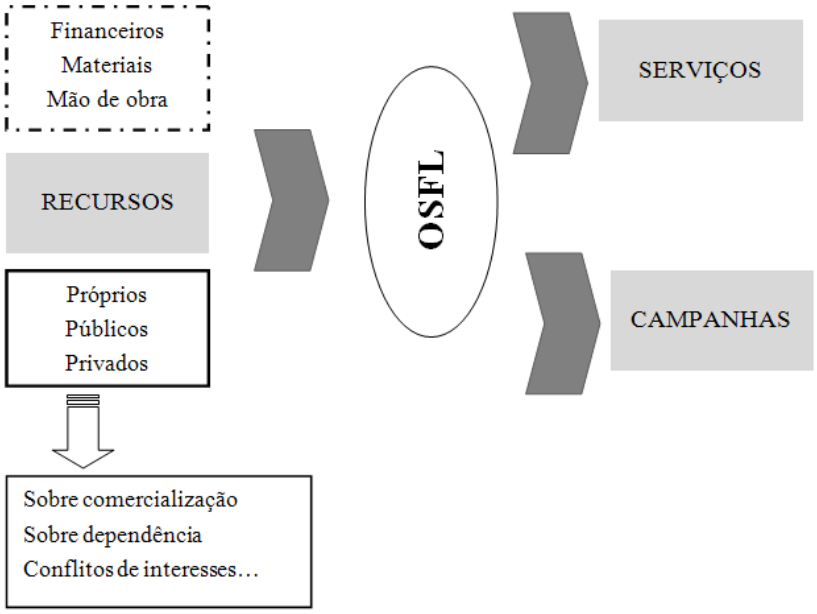
	Setor Privado	Setor Público	Terceiro Setor
Interesse primário	Económico	Político	Social
Sistema de poder	Remunerativo	Coercivo	Normativo
Objetivos incluem	Criação de riqueza	Ordem social	Expressão de valores
Competências incluem	Produção de bens e serviços	Imposição de padrões	Mobilização comunitária
Recursos incluem	Capital financeiro	Lei/política	Energia voluntária
Deficiências incluem	Visão de longo prazo	Rigidez	Fragmentação

Fonte: Adaptado de Waddell, 2002, pg. 48

As Organizações Sem Fins Lucrativos (OSFL) são diferentes das empresas e das instituições públicas. Andrade e Franco (2007) referem que uma diferença está relacionada com o objetivo – as organizações sem fins lucrativos não têm como principal objetivo o lucro. A missão destas organizações é um fator distintivo face aos outros setores – será uma causa social, ambiental, de ensino ou investigação, filantrópica, de defesa de direitos, entre muitas outras. Para além disso, muitas dessas organizações dependem da boa vontade das pessoas que se voluntariam e da boa vontade das pessoas e instituições que doam. Por outro lado, são normalmente prestadoras de serviços, o que implica desafios associados à gestão de serviços, acrescidos da complexidade das problemáticas com que muitas vezes estas organizações se deparam. As OSFL podem também ser organizadoras de campanhas, com tudo o que as causas, por vezes, possam resultar de controvérsia e complexidade.

Observemos a figura 1.

Figura 1 – Representação simples de *inputs* e *outputs* de uma OSFL



Fonte: Adaptado de Andrade e Franco, 2007, pg. 35

Como explicam os autores, as OSFL têm como *input* recursos financeiros, recursos materiais e mão de obra. Apesar do tipo de recursos ser semelhante às organizações de outros setores, no entanto existe diferenças.

Referente à mão de obra, estas organizações estão muitas vezes dependentes de voluntários, que têm motivações distintas das dos colaboradores remunerados. Além disso, os colaboradores que optam pelo Terceiro Setor têm geralmente motivações distintas dos usuais colaboradores dos outros setores. Em Portugal são frequentemente remunerados de forma inferior aos trabalhadores dos outros dois setores, e só se mantêm no Terceiro Setor porque ou não têm alternativa de emprego, ou porque existem motivações que não as económicas para permanecerem nesse setor, relacionadas com a causa da organização a que pertencem, ou com a informalidade, a reduzida hierarquia da estrutura e a autonomia na execução das tarefas. Portanto, quem gere estas organizações tem de estar alerta para as diferentes motivações – a dos voluntários e a dos colaboradores que optam por este setor. A gestão destas duas forças de trabalho tão distintas e o relacionamento entre elas, exige

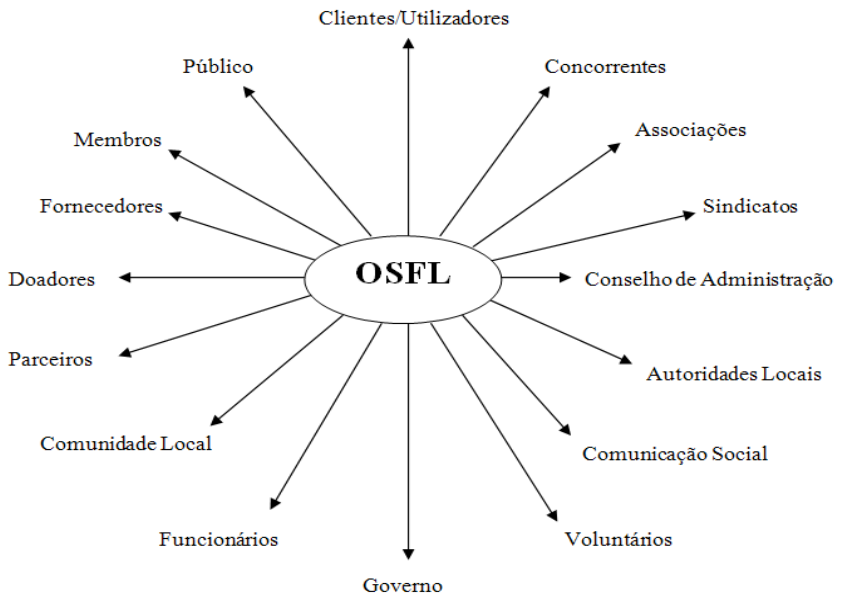
cuidados especiais. Trabalhar de forma ativa a área da gestão dos recursos humanos em todas estas vertentes é essencial.

Ao nível dos recursos materiais e financeiros estas organizações estão quase sempre, em maior ou menor medida, dependentes do apoio de entidades externas – os seus financiadores ou doadores. Estas relações têm de ser geridas, e para isso é importante manter relações de confiança, de modo a contribuir para a transparência e para a respetiva capacidade de prestação de contas (*accountability*). As dependências, quando excessivas, por exemplo de fundos públicos, colocam inúmeros constrangimentos à atividade das organizações. Trabalhar ativamente na angariação de fundos e tomar opções quanto ao grau de dependência/autonomia ao nível dos fundos é indispensável.

Detenhamo-nos agora sobre os desafios que se colocam ao setor em geral, e em particular exploremos a questão da capacidade organizacional.

A capacidade organizacional pode ser definida como a aptidão da organização em satisfazer ou influenciar os seus *stakeholders*, ver figura 2. É determinada pelas competências humanas, pelos recursos materiais e financeiros, pelas relações externas (que devem ser eficazes) e por uma postura de aprendizagem com os resultados (FOWLER *et al.*, 1997).

Figura 2 – Mapa de *stakeholders* do Terceiro Setor



Fonte: Franco, 1999 cit. por Andrade e Franco, 2007, pg. 39

Nesse sentido, os autores consideram importante que a organização saiba para quem existe, e conheça quais as suas expetativas e quais as medidas de satisfação que estes *stakeholders* valorizam. Muitas vezes estas organizações perdem a clareza de para quem existem, e ao invés de se focalizarem nos utilizadores dos seus serviços, focalizam-se no interior da organização e nos interesses dos colaboradores, ou na difícil tarefa de garantir a sustentabilidade financeira por mais algum tempo.

Relativamente às competências humanas é fundamental a aposta na formação em geral das pessoas que trabalham (com remuneração ou em regime de voluntariado) nas OSFL. É também fundamental que estas organizações apostem de forma crescente na formação em gestão e governação das pessoas que as lideram e da mesma importância que contribuam de alguma forma para enriquecer a informação que serve à tomada de decisão. A troca de informação entre organizações sobre boas práticas é fundamental.

Em relação aos recursos materiais e financeiros as organizações do Terceiro Setor têm de ponderar muito bem a sua posição de maior ou menor dependência de financiadores externos. Têm de conhecer bem as consequências que essa situação de dependência lhes traz, assim como devem procurar conhecer alternativas e explorá-las.

Relacionado com este ponto está a relação com entidades externas. Estas não se limitam aos financiadores, abrangem também a comunidade, os parceiros semelhantes e os organismos públicos com quem as organizações podem estabelecer parcerias virtuosas com benefícios para todas as partes.

Por último, a aprendizagem com os resultados. Esta postura é indispensável para que as organizações evoluam. Os sistemas de informação de gestão, por exemplo, poderão dar aqui um apoio fundamental. Mas as tecnologias só por si não são suficientes. Importante é existir na organização a consciência de que, apesar de pertencerem a um Terceiro Setor, onde normalmente predomina a bondade da causa, a avaliação deve ser uma prioridade.

Andrade e Franco (2007) sugerem uma análise das diferenças entre os vários setores ao nível do voluntariado[2], do mecenato[3] e da prestação de contas (*accountability*)[4].

[2] Voluntariado é "o conjunto de ações de interesse social e comunitário, realizadas de forma desinteressada por pessoas, no âmbito de projetos, programas e outras formas de intervenção ao serviço dos indivíduos, das famílias e da comunidade desenvolvidos sem fins lucrativos por entidades públicas ou privadas." (artigo 2.º da Lei n.º 71/98, de 3 de novembro).

[3] Mecenato: atividade de indivíduos, empresas ou outras organizações, que se materializa em donativos a organizações sem fins lucrativos ou ao Estado. Para efeitos fiscais, os donativos constituem entregas em dinheiro ou em espécie concedidos sem contrapartidas que configurem obrigações de carácter pecuniário ou comercial às entidades públicas ou privadas previstas nos artigos seguintes, cuja atividade consista

A mão de obra voluntária pode ser constituída por voluntários e assalariados, ou só por voluntários, ou só assalariados (situação em que se aproximará das empresas). Contar com o apoio de voluntários implica saber atraí-los, saber geri-los e saber retê-los. Para isso é fundamental compreender como se gerem pessoas, e também como se podem gerir pessoas com diferentes tipos de motivações, como são os voluntários e as pessoas remuneradas e as relações, por vezes de alguma tensão, que se geram entre eles.

A temática do voluntariado tem tido uma visibilidade crescente em Portugal, no entanto ainda se encontra abaixo da média internacional, sendo em 2004 de 29% contra a média de 38%. Contudo, o esforço voluntário em Portugal era quase três vezes superior ao dos países de transação[5] da Europa Central e de Leste onde era apenas de 0,4% (FRANCO, *et al.*, 2005).

Referente ao mecenato, a estrutura de fundos de uma OSFL pode dividir-se em fundos públicos (nacionais e comunitários), doações privadas (por exemplo, ofertas de particulares, mecenato empresarial, peditórios, rifas, eventos) e fundos próprios (designadamente, vendas de bens e serviços, comparticipações dos utentes, quotas de membros).

Em Portugal é comum a parcela das doações privadas ser a mais pequena das três. Numericamente, em 2004, era de 12% em comparação com os 40% de fundos públicos e 48% de receitas próprias (FRANCO, *et al.*, 2005). A área do mecenato, enquanto geradora de fundos adicionais para o Terceiro Setor, é, contudo, uma área a explorar e que aparenta potencial de aprofundamento sobretudo atendendo ao discurso de responsabilidade empresarial vigente em Portugal.

A prestação de contas tem relevância especial no âmbito das organizações do Terceiro Setor. Embora o senso comum acreditasse que o facto de estas organizações não terem o lucro como fim principal as isentasse de tal prestação, na realidade tal situação não acontece, tendo estas de estabelecer um processo de prestação de contas. Isto porque, entre outras razões, a natureza das transações neste setor é bastante diferente da natureza das

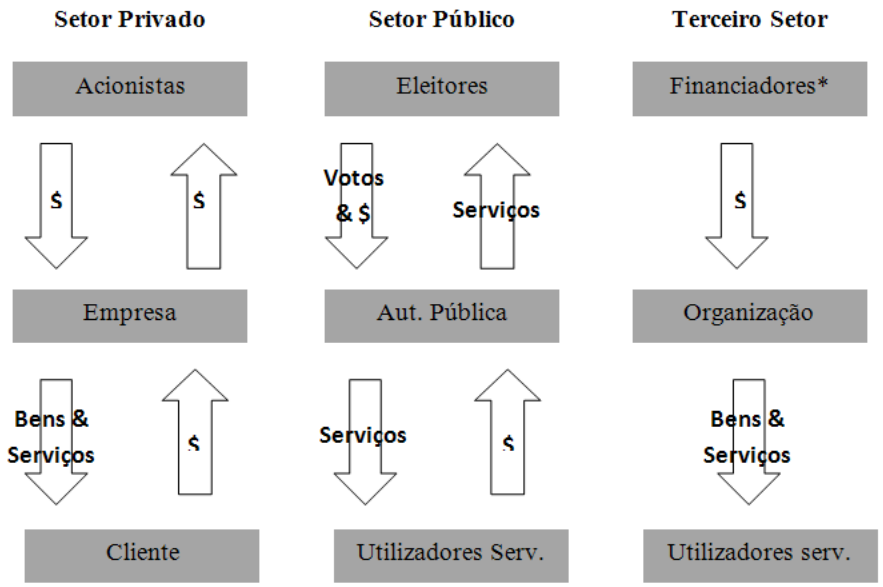
predominantemente na realização de iniciativas nas áreas social, cultural, ambiental, desportiva ou educacional (Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro).

[4] Prestação de Contas (*accontability*): atividade de fornecimento de informação por parte de uma organização aos seus *stakeholders*, numa postura de reação ou de antecipação, sobre *standards* explícitos ou implícitos (ANDRADE e FRANCO, 2007).

[5] República Checa, Hungria, Polónia; Eslováquia e Roménia.

transações no Setor Privado e no Setor Público. Esta diferença pode ser explicada através da figura 3.

Figura 3 - A diferente natureza das transações



*Inclui doadores e outros.

Fonte: Adaptado de Hudson, 1995 cit. por Andrade e Franco, 2007, pg. 49

Como demonstram Andrade e Franco (2007), no Setor Privado existe uma relação direta entre os fornecedores de bens e serviços e os seus clientes. As empresas fornecedoras "oferecem" bens e serviços e, em troca, os clientes pagam um preço. Os clientes compram às empresas que oferecerem o maior valor pelo seu dinheiro. Se não estiverem satisfeitos com a oferta de um determinado fornecedor procurarão outro. Na mesma linha, os acionistas/sócios investem na empresa que oferece o melhor valor pelo seu dinheiro. Se não estão satisfeitos desinvestem nessa empresa e investem noutra, ou encontram melhores aplicações para o seu capital. Assim, a empresa procura oferecer, quer aos clientes quer aos acionistas/sócios, o melhor valor possível para que os clientes continuem a comprar e os acionistas/sócios mantenham os seus investimentos. É de notar que quer num caso quer noutro quem consome (bens/serviços e ganhos de investimento) é quem paga.

No Setor Público, o Governo e as restantes autoridades públicas fornecem bens e serviços e, em troca, os eleitores votam em quem acreditam vir a criar o sistema fiscal e os

serviços públicos mais adequados. Como quem paga impostos e quem consome os bens e serviços públicos geralmente tem direito de voto, se não estiverem satisfeitos com o desempenho das entidades públicas, poderão alterar o sentido de voto.

Em suma, no Setor Privado existe a regulação pelo mercado, no Setor Público a regulação direta dos eleitores, mas no Terceiro Setor não existe nenhum deles. O modelo de transações é diferente neste setor.

As entidades que, de forma mais óbvia, se relacionam com as organizações do Terceiro Setor, e que aqui podem servir para a construção de um modelo de transações, são os utilizadores e os financiadores (Governo e doadores). A relação que existe entre os utilizadores e a organização será o facto de a organização fornecer um bem ou, como é mais usual, prestar um serviço ao utilizador que por ele poderá pagar uma taxa ou não. Neste contexto, quem, normalmente, paga uma boa parte do bem ou serviço são os financiadores, e não quem consome. O *feedback* dos utilizadores do Terceiro Setor para a organização será nulo ou reduzido.

Não existem outras organizações a quem o utilizador possa recorrer para beneficiar do mesmo serviço, logo, não se levantam vozes contra a ineficácia, qualquer que seja a forma que esta assuma, porque quem consome não paga ou paga pouco, não valorizando o bem ou o serviço que consome, tendo também expetativas reduzidas quanto à sua qualidade. Outra explicação possível para a ausência de *feedback* por parte dos utilizadores, consiste na dificuldade em avaliar a qualidade do serviço prestado, dada a natureza complexa dos serviços do Terceiro Setor. A organização não usufrui, assim, de um importante mecanismo de retorno.

A competição na prestação dos serviços típicos do Terceiro Setor, quer por organizações desse mesmo setor, quer por organizações privadas, quer inclusivamente por organizações públicas é crescente, o que aumenta o número de alternativas para o utilizador. Deste modo, os utilizadores podem optar por uma das organizações para o fornecimento de um serviço. Realçamos a preocupação das pessoas em relação à sua qualidade de vida, o que as torna mais exigentes face à qualidade dos serviços prestados.

Relativamente à relação entre os financiadores e a organização, os primeiros fazem a sua doação (em dinheiro ou espécie), atribuem o subsídio ou cumprem a sua parte num contrato (por exemplo, casos do Governo), satisfazendo a sua necessidade de autoestima ou qualquer outra, ou cumprindo as suas obrigações de Estado. Estes agentes geralmente

não são consumidores, pelo que não conhecem a qualidade do bem fornecido ou o nível do serviço prestado. E, durante muito tempo, isto parecia não ter importância. Atualmente, porém, as preocupações por parte dos financiadores com o fim dado aos recursos disponibilizados existem. Sobretudo porque os governos têm vindo a atravessar dificuldades financeiras e, também, por consequência existe uma maior procura de doações por parte das OSFL. Assim, sendo as solicitações em maior número, os potenciais doadores têm de optar, e querem ter a certeza de fazer boas escolhas. Adicionalmente, como consequência de alguns escândalos[6] relacionados com a má utilização dos recursos, os doadores não querem financiar organizações que possam dar uma finalidade diferente aos recursos entregues.

Apesar do interesse dos doadores por mais e melhor informação por parte das organizações do Terceiro Setor, a verdade é que na maioria dos casos não existem mecanismos para se saber se o dinheiro ou os bens foram ou estão a ser usados da melhor forma possível. É aqui que a prestação de contas poderá desempenhar um papel fundamental.

Algumas das caraterísticas das entidades podem ser visíveis no quadro 2.

Quadro 2 - Caraterísticas das entidades dos três setores da economia

Caraterísticas	Setor Privado	Setor Público	Terceiro Setor
Lucro	Sim	Não	Não
Objetivos	Tangíveis e valorizáveis	Intangíveis e de difícil valorização	Intangíveis e de difícil valorização
Atividade	Mercado	Sem mercado	Sem mercado
Eleição dos órgãos	Sim	Não	Sim e Não
Nível de Normas Contabilísticas	Alto	Médio	Baixo
Gestão	Rápida	Lenta	Rápida

[6] Em Portugal, as polémicas em que esteve envolvida a Liga Portuguesa contra o Cancro e a Abraço (PÚBLICO, 1996 e PÚBLICO, 2000).

Política de preços	Mercado e Custos	Custos sem preços	Custos sem preços
Influência política	Escassa	Muita	Pouca

Fonte: Carvalho, 2006, pg. 36

Carvalho (2006) aponta as seguintes consequências a nível contabilístico resultante da reciprocidade das ESNL:

- Dado que a finalidade não é o lucro, o resultado do exercício não indica a rentabilidade obtida.
- Dado o objeto intimamente ligado à prestação de serviços à comunidade, as demonstrações financeiras deveriam dar informação sobre essa prestação de serviços e por isso é tão importante o registo do cumprimentos dos objetivos, da eficiência e da eficácia como informação complementar.
- Os utentes das demonstrações financeiras são, geralmente diferentes, pelo que as necessidades de informação a prestar também diverge.
- Não existe uma relação de causalidade entes custos (gastos) e proveitos (rendimentos).
- As entidades têm transferências que não são recíprocas
- O seu regime fiscal é diferente das entidades lucrativas.

No entanto, não há só diferenças entre os setores apresentados, Fonseca (2007) apresenta alguns pontos em que as organizações do Terceiro Setor podem ser comparadas ao Setor Privado, ao nível dos fins sociais. Assim sendo, o autor explica que a responsabilidade social assume as dimensões económicas, legal, ética e filantrópica, como por exemplo:

a) A dimensão económica nas empresas de produção de bens e/ou de distribuição de bens e serviços desempenham um papel social importante de criação de empregos, de geração de rendimentos e de satisfação das necessidades através dos consumos que viabiliza. Esta dimensão manifesta-se de igual modo nas organizações do Terceiro Setor através da criação de emprego e prestação de serviços com papel social importante.
b) As empresas modernas promovem a promoção da comunidade onde estão inseridas, dos empregados, sendo igualmente um serviço à comunidade. Tal

facto também se verifica nas organizações do Terceiro Setor com a particularidade de as mesmas poderem ter a comunidade ou grupos organizados da comunidade como alvos da sua atuação para melhor qualidade de vida e consequentemente promoção das mesmas.

c) As empresas zelam pela qualidade e conservação dos produtos, garantia e produtos pós venda, informações sobre as caraterísticas dos produtos, cumprimentos dos prazos, política de preços. No mesmo sentido existem organizações do Terceiro Setor que se preocupam com a conformidade do produto/serviço, a qualidade do serviço, os prazos e política de preço.
d) Responder pela qualidade de vida no trabalho, saúde dos trabalhadores, participação na vida da empresa, políticas de emprego que dão oportunidades a portadores de deficiência. Estas preocupações são partilhadas, igualmente, pelas organizações do Terceiro Setor.
e) Nas relações com os acionistas e o Governo a responsabilidade social das empresas está contemplada ainda na prestação de informações fidedignas. Para as organizações do Terceiro Setor põe-se o problema para com os sócios ou membros associados e financiadores.
f) Nas relações com outras empresas impõe a restrição a práticas fraudulentas e com uma sã concorrência. Nas organizações do Terceiro Setor é uma exigência, seja com outras organizações do setor seja com qualquer outra.
g) Nas áreas de apoio e ajuda filantrópica, com participação direta nas atividades das comunidades, proteção ambiental e na infraestruturação. A filantropia supõe-se ser implícita à atuação das organizações do Terceiro Setor.

1.1.2. O que é o Terceiro Setor

O Terceiro Setor tem vindo a tornar-se cada vez mais relevante na vida económica e social a nível local, regional, nacional e internacional, gerando auxílios, produzindo bens e prestando serviços em áreas sociais diversas (FERREIRA, 2005).

O Setor Não Lucrativo (SNL) tem como princípio base a não distribuição de lucros decorrentes da atividade. O seu objeto *não lucrativo* está assente no pressuposto da não distribuição de lucros e não no pressuposto da gestão ou criação de valor já que essa é a

pedra basilar do setor, cria valor numa área de suporte da economia tão necessária e importante para o desenvolvimento socioeconómico do país (CARVALHO, 2006).

Segundo Carvalho (2008), podemos definir uma organização privada sem fins lucrativos como uma entidade de iniciativa privada, que fornece bens, serviços e ideias para melhorar a qualidade de vida em sociedade, onde poderá existir trabalho voluntário, e que não remunera os detentores e fornecedores de capital.

A questão de denominação deste setor é relevante, sobretudo quando há uma proliferação de nomes associada a uma ausência de clareza quanto aos seus significados.

O termo "Terceiro Setor" embora seja o mais consensual tem tido outras denominações, tais como, "Setor Não Lucrativo" e "Setor Sem Fins Lucrativos", "Economia Social", "Economia Solidária", "Organizações Não Governamentais" ou "Organizações da Sociedade Civil" (CARVALHO, 2006). Ainda existem outras denominações, tais como, "Terceiro Sistema", "Economia Alternativa" e "Setor das Organizações da Sociedade Civil" (FRANCO *et al*., 2005).

1.1.3. Desenvolvimento do Terceiro Setor

Podemos justificar as caraterísticas do Terceiro Setor devido a três impulsos enraizados da história do país, assim como a um que emergiu mais recentemente (FRANCO, *et al.*, 2005). Assim, assumiram-se como marcos relevantes a Igreja Católica (Catolicismo e o Setor da Sociedade Civil), depois a longa tradição de mutualidade e autoajuda do país (Mutualismo, Cooperação e Solidariedade), em terceiro, a longa história de controlo político (Autoritarismo) e, por último, o desenvolvimento nas décadas recentes de elementos-chave de um Estado de bem-estar moderno e uma relegação crescente do Estado nas organizações não lucrativas (Democratização). Em conjunto, estes impulsos criaram uma tensão histórica entre o Estado e a ação voluntária, estimulando a emergência de instituições não lucrativas, mas limitando a sua independência e confinando-as a um campo de atuação relativamente limitado até recentemente.

De seguida, analisaremos cada impulso (FRANCO, *et al.*, 2005):

Catolicismo e o Setor da Sociedade Civil

O SNL português é pelo menos tão antigo quanto o Estado-Nação. As origens do país remontam a 1143, mas as organizações de caridade existiam no território mesmo antes dessa data, inspiradas de forma significativa na Igreja Católica Romana.

O impacto da Igreja Católica Romana no desenvolvimento do setor da sociedade civil em Portugal foi tanto espiritual como institucional. Esta doutrina, inspirada nos evangelhos, estabeleceu um conjunto de imperativos morais – tanto espirituais (por exemplo, ensinar os simples, confortar os tristes, perdoar os que nos ofenderam) como corporais (entre outros, curar os doentes, cobrir os despidos, dar de comer a quem tem fome).

No final do século XV um novo tipo de instituição relacionada com a Igreja – a Misericórdia ganhou terreno promovendo a ligação entre as "obras de misericórdia" e o alcance da salvação junto dos que enriqueciam com os descobrimentos marítimos da época. Neste processo, as Misericórdias estabeleceram uma forte base de instituições sociais não lucrativas no país e que persiste ainda hoje. Para além de estarem ligadas a iniciativas nas áreas social e da saúde, a Igreja foi também foco de iniciativas na área educativa.

Mutualismo, Cooperação e Solidariedade

A Igreja Católica foi um elemento constante no desenvolvimento da sociedade civil portuguesa, mas representa apenas uma parte na herança deixada à sociedade civil portuguesa. Bastante diferente foi um segundo impulso focado no mutualismo, na solidariedade e autoajuda da parte dos necessitados. Já nos séculos XII e XIII, as corporações de mesteres e várias confrarias já tinham surgido. As corporações de mesteres foram criadas a pensar na preservação dos interesses e na assistência aos membros de uma profissão específica, sobretudo através da criação de hospitais. As confrarias medievais prestavam serviços sobretudo aos confrades mas também prestavam assistência a não-membros. Outros tipos de organizações de ajuda mútua foram criados para fazer face ao impacto dos desastres na vida das pessoas. Estruturas mútuas semelhantes emergiram nas zonas rurais portuguesas.

À medida que Portugal entrava lentamente na era industrial no século XIX, estas tradições de mutualidade assumiram uma forma diferente. A falta de instituições públicas que ajudassem as pessoas com necessidades neste novo contexto socio-económico, levou à

emergência de "associações de trabalhadores" com o objetivo da organização dos trabalhadores para a defesa dos seus direitos, e como medida de segurança em caso de perda de emprego, doença, morte ou incapacidade. De forma semelhante as associações mutualistas emergiram para organizar cuidados de saúde, educação, e atividades culturais entre os migrantes urbanos. Também associações humanitárias de bombeiros voluntários se espalharam por todo o país, assim como as mútuas agrícolas proporcionando crédito e seguros mútuos aos agricultores, e sindicatos agrícolas com o objetivo de promoverem a solidariedade entre agricultores.

Historicamente o mutualismo evoluiu em torno dos princípios da democracia (um homem, um voto), da liberdade (segundo o qual qualquer pessoa é livre de se juntar ao movimento mutualista ou abandoná-lo), independência (cada organização deve manter a sua autonomia) e solidariedade (promovendo o bem-estar dos membros sem a motivação do lucro individual). Contudo, a muitas destas novas associações faltavam os recursos necessários para assegurar a viabilidade económica das suas atividades.

Melhor sucedidas foram as organizações mutualistas que emergiram da classe média, nomeadamente pela iniciativa de funcionários do Estado, profissionais liberais, e comerciantes. Estes procuravam proporcionar ajuda em caso de doença e crédito em caso de dificuldades financeiras. Ao mesmo tempo, novos líderes de negócios e capitalistas organizavam-se para defender os seus interesses perante o Governo. Deste modo, emergiram associações empresariais fortes.

Autoritarismo

A Igreja e as organizações mutualistas, constituindo as raízes históricas do setor da sociedade civil portuguesa, foram tomando forma num ambiente caraterizado por um forte domínio governamental. Portugal foi uma monarquia até ao início do século XX. Contudo, dá-se início ao regime autoritário de António Oliveira Salazar. Em 1834 o Estado chegou a nacionalizar algumas posses da Igreja. Porém, a relação entre o movimento mutualista e o Estado era mais complexa. Em certos aspetos o crescimento das organizações mutualistas ao longo do século XIX constitui um desafio à aliança Estado-Igreja, dando poder aos pobres e a uma classe média de profissionais, fora dos domínios da Igreja e do Estado. Uma guerra civil eclodiu nos anos 30 do século XIX, estabelecendo uma nova classe média de profissionais e comerciantes – a *burguesia* – contra os detentores das terras, a Igreja e a monarquia. Os liberais tiveram importantes vitórias nesta luta, e iniciaram em

1834 uma série de medidas para abolirem os privilégios e as estruturas de uma sociedade que tinha sido dominada pela nobreza e pela Igreja.

Neste contexto de transformação económica e política, a Igreja Católica procurou uma forma de juntar capitalistas e trabalhadores. Em maio de 1926, Salazar criou o denominado *Estado Novo,* refletindo um nacionalismo sólido, prudente e conciliador. Esta "nova ordem" baseava-se na ideia de uma sociedade organizada em torno de pilares de interesses que apoiavam o regime político. De acordo com esta filosofia os trabalhadores, agricultores e pescadores seriam membros de e representados por associações — sindicatos corporativistas, Casas do Povo, e Casas dos Pescadores — que procederiam os princípios ideológicos e do enquadramento organizacional de um "Estado corporativo".

A "nova ordem" proporcionou algumas oportunidades para a criação de cooperativas, especialmente na agricultura. Contudo, este movimento estava constantemente sob vigilância. Também as cooperativas de consumo foram severamente limitadas e as cooperativas agrícolas foram usadas como instrumentos para a regulação económica e para o controlo da subida de salários noutros setores. A criação de federações foi proibida. Genericamente, a liberdade de associação era encarada como contrária ao interesse nacional e, assim, proibida e perseguida. Os partidos políticos e os movimentos cívicos eram vistos como a expressão de interesses estrangeiros ou particulares e não compatíveis com o interesse nacional.

Em consequência, o Estado Novo resultou num declínio das organizações não lucrativas em geral, e do movimento mutualista em particular, especialmente depois de 1930, quando a resistência dos mutualistas à nova ordem política passou a ser combatida com perseguição política e policial.

Democratização

O autoritarismo deu lugar a um novo impulso político em Portugal no final dos anos 60 do século XX, permitindo a revitalização e fortalecimento ainda em curso das organizações da sociedade civil. As organizações mutualistas, encorajadas por uma nova classe média urbana, começaram a focalizar-se menos em atividades assistencialistas e mais em ação política. A morte de Salazar, em 1970, abriu caminho a uma crescente liberalização e à revolução que terminou com o autoritarismo em Portugal, em 25 de abril de 1974.

Na sequência da adoção da CRP, em 1976, e do restabelecimento da liberdade de expressão e de associação, movimentos e instituições defensoras de direitos e de representação política cresceram rapidamente. Isto conduziu a uma explosão de movimentos associativos preocupados com todos os aspetos da vida social, como a melhoria das condições de habitabilidade através das *associações de moradores*, preservação do emprego, melhoria das condições de emprego, associações de pais, e serviços de apoio à infância.

No seguimento da revolução de 1974, as Misericórdias perderam a gestão dos seus hospitais em favor do Estado que os integrou na rede pública de saúde. No entanto, em 1981, foi criada uma lei que autorizou a devolução às Misericórdias dos hospitais que lhes tinham sido retirados. O Estado promoveu também o fortalecimento das *Associações* Particulares de Assistência, hoje conhecidas como Instituições Particulares de Solidariedade Social, (IPSS). Em 1979, o estatuto das IPSS foi aprovado, e foi dirigido para todas as instituições que forneciam serviços de segurança social. Em 1983, com a revisão deste estatuto, a ação das IPSS foi alargada para incluir saúde, educação, formação profissional, e habitação. Este tipo de relacionamento também se disseminou a outras áreas da atividade da sociedade civil, como a cultura, lazer/recreação, desporto, e fins humanitários (por exemplo, associações de bombeiros voluntários).

A entrada de Portugal na União Europeia (UE) em 1986 teve implicações duvidosas para a sociedade civil portuguesa. Por um lado, o facto do acesso a fundos europeus requerer associação ou cooperação entre os interessados, que instituiu um fator de incentivo à criação ou reforço de alguns movimentos associativos. Por outro lado, os fluxos de fundos estruturais europeus reforçaram a responsabilidade do Estado por assuntos que tinham no passado sido cobertos pelo movimento mutualista e pelas associações da sociedade civil. Assim, as primeiras ações do Estado em relação à sociedade civil nem sempre obtiveram total apoio.

1.1.4. A importância do Terceiro Setor

As OSFL desempenham um papel muito importante na sociedade nas áreas de atividade social, contribuindo para a criação de emprego, para a cidadania ativa e democracia do país, visto que oferecem uma vasta gama de serviços, representam os

interesses dos cidadãos junto dos poderes públicos, promovem e salvaguardam os direitos humanos, bem como as políticas de desenvolvimento.

A importância do Terceiro Setor pode ser analisada em vários domínios (QUINTÃO,2004):

— Do ponto de vista económico, por produzir bens e serviços em enumeras áreas de atividade económica (serviços sociais, saúde, ambiente, cultura, educação, desporto, inserção social profissional de públicos desfavorecidos, serviços de proximidade) e por, nas últimas décadas, as empresas sociais terem dinamizado novas áreas de atividade, novos produtos, novos mercados, em resposta a necessidades sociais não satisfeitas pelos setores público ou privado lucrativo: mercados convencionais (concorrenciais); mercados onde os poderes públicos promovem a delegação e contratualização de serviços públicos e de utilidade pública diretamente nas organizações do Terceiro Setor ou em que o Setor Público tem dificuldade em satisfazer necessidades sociais pelo seu carater muito específico; nicho de mercados que, pelo baixo grau de retorno do investimento, não são atrativos para o Setor Privado lucrativo.

— Do emprego e da luta contra o desemprego, por se apresentar como um setor empregador[7], um setor com potencial de criação de emprego, e pelo facto de algumas das suas organizações se dedicarem à formação e à inserção socioprofissional, designadamente de públicos desfavorecidos.

— Da luta contra a exclusão social e do potencial para a construção do modelo social europeu, até porque o Terceiro Setor emergiu em reação ao agravamento de problemas de pobreza e exclusão social e criaram novas respostas à satisfação de necessidades sociais e novas soluções institucionais que corporizam formas de organização económica mais plurais, democráticas e participativas e que recusam a divisão entre a economia e o social. Na sua origem as organização do Terceiro Setor colocam em marcha projetos económicos e sociais alternativos à economia de mercado e mais tarde reafirmam a sua especificidade e o seu potencial de inovação, criando novas

[7] A Comissão Europeia estima que o Terceiro Sistema reúna aproximadamente 9 milhões de empregos (QUINTÃO, 2004).

formas institucionais e novas formas de trabalho em rede e parceria autónomas do Setor Público e do Setor Privado.

— Do desenvolvimento local, pela contribuição do Terceiro Setor para o desenvolvimento local. Por um lado, respostas às situações, públicos e regiões mais deficitárias e por outro lado, à criação de emprego e ao estímulo à participação.

1.2. Conceito de ESNL

Numa perspetiva de influência predominantemente *anglo-saxónica*, consideram-se como ESNL (*nonprofit setor*) todas as organizações privadas que, em virtude das suas regras constitutivas, estão impedidas de distribuir lucros ou excedentes às pessoas que o controlam ou integram (nomeadamente, membros, diretores, administradores) – o designado constrangimento da não distribuição.

A realização de lucro não se encontra interdita, desde que as atividades lucrativas desenvolvidas sejam meramente instrumentais para as suas finalidades principais, sendo esse resultado obrigatoriamente afetos à realização dos objetivos próprios dessas organizações (FRANCO *et al*., 2006).

Uma das definições mais conhecidas internacionalmente, é a definição estrutural-operacional que serve de base ao projeto internacional *Johns Hopkins Comparative Non-profit Setor*.

A definição estrutural-operacional sugere que para pertencer a este setor uma entidade deverá ser (SALAMON e ANHEIER, 1992; SALAMON e ANHEIER, 1997):

— Organizada: uma entidade tem de ser ou formalmente registada ou, se for informal, terá de mostrar provas de realização de reuniões regulares, regras de procedimento, ou algum grau de permanência organizacional;

— Privada: devem ser institucionalmente separadas do Governo, significando que nem são parte do aparelho governamental nem são controladas pelo Governo;

— Não distribuidora de lucros: neste setor não existe a noção de propriedade, ao contrário do que sucede com as empresas, pelo que qualquer excedente gerado não pode reverter para os seus membros, dirigentes ou gestores,

devendo ser reinvestido, nomeadamente na organização, nos recursos humanos, na melhoria de infraestruturas;

— Auto – governada: para serem do Terceiro Setor as organizações têm de estar preparadas para controlar as suas próprias atividades, devendo ter os seus próprios procedimentos de governação e não devem ser controladas por entidades externas;

— Voluntária: pode significar que as organizações deverão ter algum grau de contribuições voluntárias, seja sobre a forma de mão de obra voluntária, seja sob a forma de doações de dinheiro ou de bens em espécie. Existem, contudo, situações em que as organizações não têm um caráter voluntário interpretado desta forma, mas pelo facto de os membros pertencerem à organização de uma forma voluntária, e não por laços de sangue ou outras razões que contrariem a liberdade na adesão[8].

Naturalmente que, algumas organizações cumprirão com mais facilidade uns critérios do que outros. Contudo, para serem consideradas do Terceiro Setor, as organizações deverão demonstrar uma razoável correspondência aos cinco critérios apresentados. A definição estrutural – operacional apesar de ser uma definição amplamente divulgada internacionalmente, não é a única. No caso português a aplicação rígida desta definição levanta dúvidas quanto à inclusão de pelo menos duas grandes categorias de organizações, que apesar de desde sempre serem consideradas de economia social, à luz destes critérios parecem não ter espaço no Terceiro Setor: é o caso das associações mutualistas e das cooperativas. Tanto num caso como noutro, o critério cuja aplicação levanta problemas é o da não distribuição de lucros.

Nas associações mutualistas a existência de excedentes poderá dar lugar à melhoria de benefícios. É discutível que isto colida com a referida restrição[9].

No caso das cooperativas a questão poderá ser analisada ao nível dos ramos das mesmas, cada um sustentado por diplomas legais próprios, para além da submissão de todos ao regime do Código Cooperativo. Segundo este último a distribuição de excedentes é possível (ASSEMBLEIA DA REPÚBLICA, 1996, art. 73.º). Contudo, se observarmos os

[8] Desta forma, as tribos no Canadá, e as castas na Índia, por exemplo, não serão por este critério consideradas organizações de caráter voluntário, não sendo, por isso, consideradas organizações do Terceiro Setor (SALAMON e ANHEIER, 1997).

[9] A propósito vejam-se os art.º. 52.º a 53.º da Código das Associações Mutualistas (MINISTÉRIO DO EMPREGO E SEGURANÇA SOCIAL, 1990).

diplomas legais específicos verificamos que as Cooperativas de Solidariedade Social (MINISTÉRIO DO TRABALHO E DA SOLIDARIEDADE, 1998, art. 7.º) e as Cooperativas de Habitação e Construção estão impedidas de realizar essa distribuição (MINISTÉRIO DO TRABALHO E DA SOLIDARIEDADE , 1999, art. 14.º e 15.º).

Por seu turno, e numa *perspetiva francófona*, ou mesmo numa perspetiva comunitária europeia, reconhece-se a existência de um setor de atividades económicas distinto dos setores público e privado tradicional, que é designado por setor da economia social (*secteur d'économie sociale*). Este define-se como o conjunto de entidades não pertencentes ao Setor Público que, com gestão e funcionamento democráticos e igualdade de direitos e deveres dos seus sócios, têm um regime especial de propriedade e de distribuição de resultados, aplicando os excedentes do exercício no crescimento da entidade e na melhoria dos serviços a sócios e às sociedades (CIRIEC, 2000).

As suas principais componentes são as cooperativas, as mutualidades e as associações (sendo que estas últimas abrangem, no essencial, as *non-profit organizations* do conceito anglo-saxónico).

Tendo em conta a realidade histórica e presente de Terceiro Setor, português e europeu, não podem ser alheias as cooperativas e as associações mutualistas. O projeto de investigação *"The enterprises and organizations of the third system. Astrategic challenge for employment"* propõe uma definição mais europeia. Esta abordagem, segundo os seus autores (LAVILLE *et al.*, 1999), adota uma perspetiva mais analítica, focalizando-se na geração de tipologias que sublinham diferentes modos de ação e as suas mudanças ao longo do tempo.

Deste modo, esta influência francófona tem assumido sentidos diversos, designadamente o de não maximização do lucro e o de lucratividade limitada, ou seja, de submeter os objetivos lucrativos a lógicas de reinvestimento nas finalidades sociais das organizações e de limitação à apropriação privada de lucros.

Assim, um dos resultados desta ação piloto foi o desenvolvimento de uma abordagem europeia para o terceiro sistema que se carateriza por (CIRIEC, 2000):

— Optar por critérios de delimitação do setor privilegiando uma abordagem analítica clarificadora das tipologias e das evoluções no seio das organizações, mais que determinando antecipadamente caraterísticas institucionais;

— Uma abordagem histórica e dinâmica da sua evolução e uma conceção com caráter aberto, no sentido de integrar a diversidade histórica, cultural e civicamente enraizada da realidade empírica europeia, mais do que uma perspetiva estritamente económica e estatística;

— Uma natureza intermediária entre o Setor Público e privado lucrativo recusando a maximização do lucro, e uma natureza plural e mista, por combinar recursos monetários e não monetários e os princípios económicos de mercado de redistribuição e de reciprocidade.

A definição europeia envolve não apenas a identificação das formas organizativas de cooperativas, associações e mutualidades mas também a identificação de um conjunto de princípios que rege estas organizações (DEFOURNY *et al*., 1999): finalidade de serviços aos membros ou à coletividade mais do que de obtenção de lucro; autonomia em termos de gestão; democracia no processo de decisão, em que a qualidade de membro e a sua participação nas decisões não depende do capital que detém; e prioridade das pessoas e do trabalho na repartição dos rendimentos.

Em suma, esta concetualização de origem europeia é mais lata, e a par de um Terceiro Setor mais "puro", admite que lhe pertencem organizações que ocupam espaços de sobreposição entre setores. A definição estrutural-operacional, mais rígida e estreita, que pode excluir as cooperativas e as associações mutualistas na base da autorização de distribuição de excedentes é dificilmente aceite sem discussão num contexto europeu. No caso de algumas cooperativas, por exemplo, nem sempre a distribuição de lucros é efetuada, e a existir, é na maior parte das vezes limitada. Assim, o conceito de Terceiro Setor na Europa parece ser mais amplo, não assentando na "restrição à distribuição de lucros" mas na imposição de limites à sua distribuição (ANDRADE *et al.*, 2007).

Na prática, as duas abordagens complementam-se, permitindo uma visão mais globalizante do Terceiro Setor, em que podemos considerar, segundo Estevão (1997), dois tipos de organizações:

— Organizações do campo da produção não-mercantil, que funcionam como instituições de "administração privada", financiando as suas despesas com quotizações voluntárias, donativos e trabalho gratuito; e

— Organizações do campo da produção mercantil, que funcionam como empresas, ainda que o objetivo central não sejam a rendibilização do capital investido.

1.3. Caraterização das ESNL

A procura de uma denominação e de uma definição não ignoram, contudo, a grande diversidade de organizações que compõem o Terceiro Setor. A diversidade é visível nas atividades levadas a cabo por estas organizações, e nos seus públicos, bem como na sua dimensão, grau de formalidade ou informalidade das suas estruturas e procedimentos, grau de profissionalização da sua gestão, entre outros aspetos.

Para compreendermos esta diversidade por referência às suas áreas de atividade podemos recorrer à Classificação Internacional para as Organizações Sem Fins Lucrativos (ICNPO)[10] e proceder à sua aplicação à realidade das instituições portuguesas deste setor conforme o quadro 3.

Quadro 3 – Classificação Internacional para as Organizações Sem Fins Lucrativos

Nº	Grupo ICNPO	Tipo de Organizações em Portugal
	Designação	
1	Cultura e Lazer	Associações culturais, recreativas e desportivas Casas do povo Fundações culturais Clubes sociais e recreativos Museus Jardins zoológicos e aquáticos Sociedades históricas e literárias Associações de artes performativas e companhias: por exemplo, teatro, dança. Associações de estudantes e associações juvenis
2	Educação e Investigação	Escolas, por exemplo ligadas a congregações religiosas Universidade católica Centros de investigação
3	Saúde	Hospitais e casas de saúde (por exemplo ligadas às ordens)

[10] Internacionalmente conhecida como ICNPO ou *International Classification of Nonprofit Organizations*. Pode ser encontrada numa versão original detalhada em Salamon, L. M. and H. K. Anheier, Eds. (1997), *Defining the nonprofit setor – A crossnational analysis*, Manchester, Manchester University Press.

4	Serviços Sociais	Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS) Outras associações de solidariedade social (por exemplo, dedicadas às crianças, jovens, idosos, deficientes, famílias, sem-abrigo) Santas Casas da Misericórdia Cooperativas de solidariedade social Associações mutualistas Associações de Bombeiros Voluntários
5	Ambiente	Associações não governamentais de ambiente Associações de proteção dos animais
6	Desenvolvimento e Habitação	Organizações de desenvolvimento local Cooperativas de habitação e construção Associações de moradores
7	Leis, defesa de causas e política	Associações de defesa dos direitos humanos em geral (nomeadamente, imigrantes, antirracismo, apoio à vitima, defesa do consumidor, doentes crónicos, infetados com HIV/SIDA, família, mulheres) Partidos políticos Associações de moradores
8	Intermediários Filantrópicos e Promotores do Voluntariado	Fundações Associações promotoras do voluntariado Bancos alimentares
9	Internacional	Organizações não governamentais para o desenvolvimento subsidiárias de organizações internacionais a operar em Portugal (por exemplo, Cruz Vermelha Portuguesa, Médicos do Mundo)
10	Religião	Institutos religiosos Associações religiosas
11	Associações Empresariais, Profissionais e Sindicais	Associações empresariais Associações profissionais (por exemplo, Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas[11] Sindicatos
12	Outros	

Fonte: Adaptado de Andrade e Franco, 2007, pg. 24 e 25

Salientamos que esta classificação deve ser vista como flexível, pois muitas vezes há organizações com diversos fins. Por exemplo, as organizações com fins sociais (grupo 4) podem dedicar-se à defesa de causas (grupo 7) ou ter fins de apoio ao desenvolvimento

[11] Estabelecido pela Lei n.º 6/2008 de 13 de fevereiro e Decreto-Lei n.º 310/2009, de 26 de outubro.

(grupo 9). Note-se que é o possível as associações e fundações acumularem o estatuto de IPSS.

Centramo-nos agora nos principais tipos de OSFL em Portugal, para aprofundarmos a nossa compreensão sobre o Terceiro Setor.

Da análise do quadro 3 retira-se que existe em Portugal uma grande variedade de associações. Pelo Código Civil português (MINISTÉRIO DA JUSTIÇA, 1996), diploma fundamental de enquadramento geral para as pessoas coletivas que integram este setor, as organizações poderão assumir a figura de associação e fundação. As primeiras distinguem-se das segundas genericamente da seguinte forma: nas associações o elemento essencial é o conjunto de pessoas que se juntam para prosseguir um determinado fim; nas fundações o elemento fundamental é o património afeto a um fim ou conjunto de fins, e que deve ser suficiente para garantir a sua prossecução. Com diplomas legais específicos, aliás atestando a grande dispersão legislativa no setor, encontramos [12]: Associações de Bombeiros Voluntários, Associações de Defesa dos Consumidores, Associações de Defesa dos Utentes de Saúde, Associações de Educação Popular, Associações de Estudantes, Associações de Família, Associações de Imigrantes, Associações Juvenis, Associações de Mulheres, Associações de Pais e Associações de Pessoas Portadoras de Deficiência.

Em termos de ordenamento jurídico português, a 1.ª CRP, em 1976, assegurou a liberdade de associação, consagrando o direito de, livremente, os cidadãos constituírem associações, desde que estas não se destinem a promover a violência e os respetivos fins não sejam contrários à lei penal, mantendo-se no art. 46.º do atual legislação (CRP, 2005). Este facto já se encontraria estabelecido no art. 1.º do Decreto-Lei n.º 594/74, de 7 de novembro que reconhece e regulamenta o direito de associação.

As fundações são relativamente recentes em Portugal, comparado com os outros tipos de organizações. O primeiro Código Civil a introduzir uma referência à nova figura legal das fundações foi publicado em 1867, mas as duas fundações mais antigas em Portugal foram constituídas em 1908 – Fundação Comendador Joaquim de Sá Couto – e em 1909 – Fundação Francisco António Meireles. A Fundação Casa de Bragança é a terceira mais antiga e foi criada em 1933 (FRANCO, 2005). O universo das fundações em Portugal é muito heterogéneo, constituído por pequenas fundações (por exemplo fundações

[12] Para um quadro completo da legislação portuguesa sobre o Terceiro Setor em Portugal veja-se FRANCO, Raquel C. e GONÇALVES, Rui H. - Setor Não Lucrativo – Compilação de Legislação sobre as Organizações da Sociedade Civil, Porto, Publicações Universidade Católica, 2006.

com o estatuto de IPSS) e por um número reduzido de grandes fundações (por exemplo, a Fundação Calouste Gulbenkian e a Fundação Champalimaud).

As associações mutualistas são um tipo particular de associação com um historial que remonta ao século XIX. De acordo com o Ministério Do Emprego e Segurança Social (1990), as associações mutualistas são instituições particulares de solidariedade social (IPSS) com um número ilimitado de associados, capital indeterminado e duração indefinida que, essencialmente através da quotização dos seus associados, praticam, no interesse destes e de suas famílias, fins de auxílio recíproco.

As cooperativas, de acordo com o art. 2.º do Código Cooperativo (ASSEMBLEIA DA REPÚBLICA, 1996) "são pessoas coletivas autónomas, de livre constituição, de capital e composição variáveis, que, através da cooperação e entreajuda dos seus membros, com obediência aos princípios cooperativos, visam, sem fins lucrativos, a satisfação das necessidades e aspirações económicas, sociais ou culturais daqueles." As cooperativas, na sua constituição e funcionamento, obedecem aos princípios cooperativos adotados pela Aliança Cooperativa Internacional: "adesão voluntária e livre; gestão democrática pelos membros; participação económica dos membros; autonomia e independência; intercooperação; interesse pela comunidade" (art. 3.º). Existem vários ramos de cooperativas, que se regem simultaneamente pela regulamentação específica, que são os seguintes: "consumo; comercialização; agrícola; crédito; habitação e construção; produção operária; artesanato; pescas; cultura; serviços; ensino e solidariedade social" (art. 4.º).

As IPSS são instituições particulares de solidariedade social, sem finalidade lucrativa, por iniciativa de particulares, com o propósito de dar expressão organizada ao dever moral de solidariedade e de justiça entre os indivíduos e desde que não sejam administradas pelo Estado ou por um corpo autárquico, para prosseguir, entre outros, os seguintes objetivos, mediante a concessão de bens e a prestação de serviços: apoio a crianças e jovens; apoio à família; apoio à integração social e comunitária; proteção dos cidadãos na velhice e invalidez e em todas as situações de falta ou diminuição de meios de subsistência ou de capacidade para o trabalho; promoção e proteção da saúde, nomeadamente através da prestação de cuidados de medicina preventiva, curativa e de reabilitação; educação e formação profissional dos cidadãos e resolução dos problemas habitacionais das populações (MINISTÉRIOS DOS ASSUNTOS SOCIAIS, art. 1.º).

As IPSS podem ter a forma de associações de solidariedade social, associações de voluntários de ação social, associações de socorros mútuos (hoje conhecidas por associações mutualistas ou mutualidades), fundações de solidariedade social, irmandades da misericórdia ou cooperativas de solidariedade social.

Face ao exposto, concluímos que as ESNL têm especificidades próprias que as diferenciam das entidades dos restantes setores, nomeadamente, ao nível dos objetivos, dos agentes e das transações. No ponto seguinte, abordamos como estes factos interferem no normativo contabilístico que lhes seja aplicável.

1.4. Importância do normativo contabilístico aplicável ao setor

As entidades sem fins lucrativos realizam uma atividade de transformação de recursos, que recebem através de doações, contribuições, quotizações, subsídios, patrocínios, em bens e serviços a favor de beneficiários que os recebem e utilizam. Estas organizações realizam uma atividade económica que pode e deve ser objeto da contabilidade.

Durante muitos anos as ESNL não tiveram grandes exigências de informação e controlo, não tendo existido necessidade de requerer da contabilidade alterações ou adaptações substanciais. Contudo, nos últimos anos houve avanços - designadamente, crescimento destas entidades, maior distanciamento entre doadores e gestores destas entidades e evolução dos conceitos de gestão - que passaram a justificar uma maior exigência de informação e controlo.

Por isso, a criação do normativo contabilístico próprio ou adaptado, mas adequado às especificidades das entidades integrantes do SNL, é objetivo defensável e amplamente reconhecido, por vários tipos de razões.

De acordo com Francisco (2005), a necessidade de haver um maior controlo, sobre as operações e sobre o seu registo, conduz as ESNL a acelerar o interesse pela aplicação das modernas técnicas de gestão.

Apontado por Arroyo (1990), outro motivo para as ESNL terem um normativo próprio é o facto de a informação preparada de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites não ser suficiente para a gestão interna de uma empresa. Este é um forte

argumento para a necessidade de adaptação dos princípios e técnicas da contabilidade de gestão às ESNL.

Conforme refere Francisco (2005), acresce a necessidade de informação que, tal como em relação às empresas com finalidade lucrativa, tem os interessados nas ESNL. Entendemos que a Contabilidade deverá estar apta a satisfazer as necessidades de informação dos diferentes tipos de interessados em cada organização.

Deste modo, é necessário informação contabilística onde se possa observar a natureza e o valor dos recursos, a par com os direitos de gestão e de utilização dos mesmos. Isto é, uma informação que permita identificar e avaliar o uso de determinados recursos nos fins específicos para que os mesmos tenham sido doados.

Também se torna importante para as autoridades fiscais, pois estão interessadas na regulamentação da contabilidade para este tipo de organizações, dado ser uma forma de controlarem situações de abuso e manipulação, em que estas possam estar envolvidas e relacionadas com os benefícios fiscais que lhe são concedidos (FRANCISCO, 2005).

A regulação contabilística é um caminho necessário para as ESNL, desde que a variabilidade no tratamento contabilístico entre organizações similares dificulta a respetiva comparação. No entanto, persistirão dificuldades na comparação entre organizações similares mas pertencentes a diferentes setores, entre público e o privado, entre as "com" e "sem" fins lucrativos, pois mais facilmente, por existirem vários normativos existirão diferenças no tratamento contabilístico da informação (FRANCISCO, 2005).

As instituições sem fins lucrativos têm como objetivo precípuo a angariação de recursos, através de doações, donativos, quotizações, com vista a assegurar prestações de serviços a favor de associados ou de terceiros, consoante os casos e os tipos de instituições, sem intuito lucrativo para a instituição considerada (FERREIRA, 2005).

De acordo com o mesmo autor, a conversão dos recursos em serviços sociais requer o estabelecimento de objetivos operacionais que o permitam. Será, assim, necessário uma organização administrativa e contabilística que assegure uma correta e controlada prestação, quer dos serviços da instituição aos interessados quer das contribuições por ela recolhidas para o seu desempenho.

No mesmo seguimento, há, naturalmente, que realçar as diferenças, procurando-se soluções que as tomem em atenção. As instituições sem finalidade lucrativa diferem das empresas, entre o mais, especialmente no seguinte:

a) Não dispõem, em regra, de indicadores típicos de desempenho que existem nas empresas, nomeadamente os relativos ao apuramento do lucro ou resultado e os que derivam de regras do mercado – preços fixados por regras de mercado e inerentes cálculos de custos;

b) Os recursos entregues às instituições são com o propósito puro de contribuir para a realização dos fins a que a instituição se propõe, não se conferindo aos doadores, contribuintes ou associados direitos ao património da instituição; as quantias daqueles recebidos não são dívidas a pagar; e

c) Os beneficiários das instituições ou nada pagam pelas prestações que recebem ou pagam valores simbólicos ou abaixo de preços de mercado.

De acordo com o autor Viçoso (2008) a informação contabilística é útil para a tomada de decisões económicas pelos diversos destinatários internos e externos dessa informação. Assim sendo, trata-se de um modelo de informação único com objetivos múltiplos que satisfazem ambos os utentes.

Viçoso (2008) defende que,

> "Fundamentalmente, os objetivos da informação financeira das entidades sem fins lucrativos devem ser estabelecidos de harmonia com as necessidades dos principais utilizadores."

Os factos referidos anteriormente reforçam a importância de um normativo contabilístico específico para estas entidades. Neste sentido, em Portugal foi elaborada a Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Entidades do Setor Não Lucrativo (NCRF-ESNL), integrado no Sistema de Normalização Contabilística (SNC). A propósito, refere o parágrafo 2.1 do Anexo II do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, que aprovou o regime contabilístico para as ESNL.

> "A disseminação de ESNL e o importante papel e peso que desempenham na economia justifica que se reforcem as exigências de transparência relativamente às atividades que realizam e aos recursos que utilizam, nomeadamente através da obrigação de prestarem informação fidedigna sobre a gestão dos recursos que lhe são confiados, bem como sobre os resultados alcançados no desenvolvimento das atividades".

1.5. Síntese

Em suma, constatámos que existem múltiplas denominações para o setor da economia estudado, pelo facto de este setor englobar um conjunto diversificado de organizações, nomeadamente, nas finalidades, dimensão e modo de funcionamento.

O Terceiro Setor funciona como complemento ou substituto do Setor Público, em várias áreas da sociedade. Assim, o seu domínio verifica-se do ponto de vista económico (produção de bens e serviços em muitas áreas de atividade económica e empresas sociais com novas áreas de atividade, novos produtos e mercados), do emprego e da luta contra o desemprego (setor empregador e que se dedica, igualmente, à formação e inserção socioprofissional), da luta contra a exclusão social (luta contra a pobreza e exclusão social e criação de respostas para a satisfação das necessidades sociais) e do desenvolvimento local (com novas soluções de forma a desenvolver organizações económicas mais plurais, democráticas e participativas).

O desenvolvimento do SNL em Portugal assentou em quatro épocas: século XII-finais do século XVIII, a Igreja Católica assumiu-se como o principal elemento dinamizador; finais do século XVIII-1926 foram marcados pela longa tradição de mutualidade e autoajuda do país; 1926-1974 foi um período caraterizado por forte controlo político; e desde 1974 tem-se verificado o desenvolvimento de elementos-chave de um Estado de bem-estar moderno e uma relegação crescente deste nas organizações não lucrativas.

Quanto à definição de ESNL, a que reúne maior consenso foi apresentada por Salamon e Anheier (1992 e 1997). A definição estrutural-operacional, denominação pela qual ficou conhecida, define as instituições do Terceiro Setor com base em cinco pontos que referenciam as caraterísticas estruturais e a forma de operação dessas instituições: organizadas, privadas, não distribuidoras de lucros, autogovernadas e voluntárias.

Em Portugal, as ESNL desenvolvem atividades em diversas áreas, como por exemplo, cultura e lazer, educação e investigação, saúde, serviços sociais, ambiente, defesa de causas, religião e associações empresariais, profissionais e sindicais. Estas entidades podem organizar-se, nomeadamente, em associações, fundações, misericórdias, cooperativas, sendo algumas reconhecidas como IPSS.

As diferenças entre as entidades "com" e "sem" fim de lucro são bastante significativas e verificam-se ao nível dos objetivos, da gestão, das fontes de financiamento,

dos recursos e dos *stakeholders*. Acresce, o importante papel e peso que as ESNL desempenham na economia. Todos estes factos têm necessariamente de ter reflexo na preparação e apresentação da informação financeira, pelo que é exigível um regime normativo específico dado que: os utentes têm necessidades de informação particulares, existem restrições na utilização dos recursos, é importante avaliar se a instituição cumpre com a sua finalidade e se existem condições para garantir a continuidade da atividade.

Pelos factos expostos, dedicamos os restantes capítulos à área da Contabilidade deste tipo de entidades. Assim, no próximo capítulo começamos por abordar a evolução do normativo contabilístico para as ESNL, fazendo uma análise a nível de Portugal e Espanha. Consideramos relevante perceber a história e as alterações que ocorreram ao longo dos tempos no normativo contabilístico destas entidades em espaços geográficos distintos, para posteriormente centrarmo-nos no regime atual.

Capitulo II – Evolução do normativo contabilístico para Entidades do Setor Não Lucrativo

As ESNL de Portugal e Espanha, utilizaram durante muitos anos o referencial contabilístico próprio das entidades com objetivos lucrativos na preparação e elaboração das demonstrações financeiras. A partir da última década do século XX começaram a existir alguns planos para determinados setores, adaptados do referencial aplicável às entidades lucrativas. A segunda década do século XXI fica marcada pela criação e aplicação de um regime normativo para estas entidades. Neste capítulo analisamos a evolução do normativo contabilístico que foi vigorando para estas entidades, ao longo dos tempos, na Península Ibérica.

2.1. Desenvolvimento histórico do normativo contabilístico em Portugal

A utilização do método da partida dobrada (método digráfico), em Portugal, remonta ao século XVIII, altura em que o país se converteu numa importante potência marítima e comercial. Seria, porém, apenas no século XIX, mais concretamente nos anos de 1833 e 1888, sob a influência dos códigos comerciais franceses, que surgiriam os primeiros Códigos de Comércio em Portugal e, com eles, a obrigatoriedade da preparação e apresentação de um conjunto de livros de contabilidade (diário, razão e inventários) e da sua conservação por um período mínimo de 10 anos. Assim, não faz muito sentido falar-se de contabilidade antes do século XIX, momento a partir do qual se assistiu à transformação da escrituração em contabilidade, ou seja, a consagração da contabilidade como um sistema de informação verdadeiramente integrado (PIRES, 2010).

Segundo Pires (2010), a contabilidade converte-se em sistema de informação, não só em resposta a uma necessidade crescente de controlo mas também para responder da melhor maneira às necessidades dos seus utilizadores. Assim sendo, o desenvolvimento da contabilidade ocorre em simultâneo com o desenvolvimento das sociedades e com o aumento das necessidades dos utilizadores.

Durante muito tempo, a normalização contabilística portuguesa aplicável a qualquer tipo de entidade sem fim lucrativo não atendeu às suas especificidades e necessidades de informação, regendo-se estritamente pelos princípios, conceitos, regras e estrutura do

Plano Oficial de Contabilidade (POC). Portanto, baseava-se num normativo contabilístico concebido exclusivamente para entidades com objetivo lucrativo (VIÇOSO, 2008).

Seguidamente expomos a evolução do normativo contabilístico aplicável às ESNL.

2.1.1. Código Contributivo Industrial

O Código Contributivo Industrial (CCI) aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45103, de 1 de julho de 1963[13], é considerado o motor de arranque, o ponto de partida da normalização contabilística em Portugal, pois constitui a primeira referência legislativa à normalização contabilística portuguesa (GUIMARÃES, 2009). No entanto, o CCI não constituía uma norma contabilística, apenas um diploma fiscal.

Na verdade, essa importância do CCI afere-se, nomeadamente, pelo disposto no seu art.º 22.º que preceituava: "O lucro tributável reportar-se-á ao saldo revelado pela conta de resultados do exercício ou de ganhos e perdas, elaborada em obediência a sãos princípios de contabilidade (...)" (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, 1963). De notar que esse artigo foi, posteriormente, transposto, com adaptações, para o art.º 17.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), cujo n.º 1 prevê[14]:

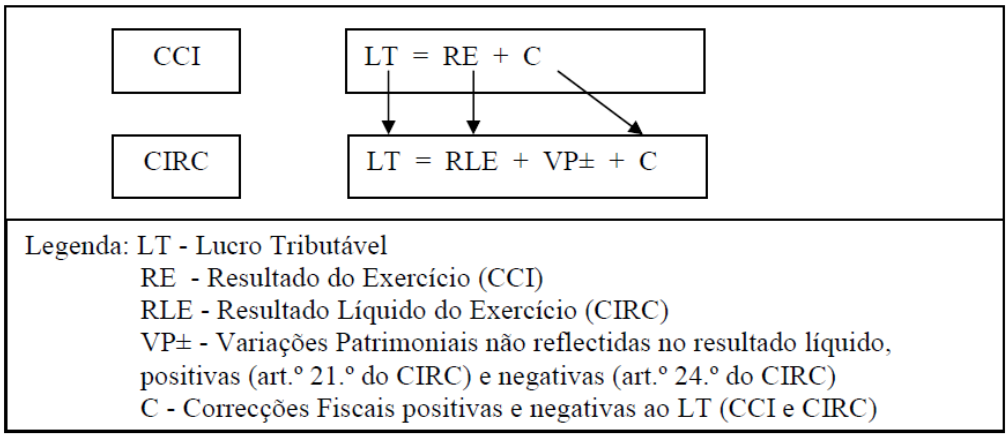
> "O lucro tributável das pessoas coletivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código".

Para uma melhor perceção, apresentamos na figura n.º 1 o resumo estipulado no artigo citado.

[13] Entrou em vigor em 1 de janeiro de 1964 e vigorou até 31 de dezembro de 1988, tendo sido revogado pelo Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, 1998).

[14] De notar que esta redação se manteve com as alterações ao Código do IRC pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho, em virtude da adaptação do SNC.

Figura 4 – O Lucro Tributável no CCI e no CIRC



Fonte: Guimarães (2010: 13)

2.1.2. Plano Oficial de Contabilidade 1977

Em 1976 foi criada a Comissão de Normalização Contabilística (CNC)[15], em 1977, é aprovado o primeiro POC – o POC/77 – fortemente influenciado pela normalização contabilística francesa.

O Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de fevereiro, que o aprovou, aplicava-se à generalidade das empresas não financeiras, previa a publicação de planos setoriais, que não chegaram a ser publicados, contemplava a criação da CNC, previa 10 classes de contas – sendo a classe 9 destinada à contabilidade de custos e a classe 0 livre, sem prever classes para a contabilidade orçamental e para contas extrapatrimoniais (ou contas de ordem) – e não previa normas de consolidação de contas (MINISTÉRIO DO PLANO E COORDENAÇÃO ECONÓMICA E MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, 1977). Na vigência do POC 77 foram emitidas 12 Notas Interpretativas, sendo a primeira em 29 de dezembro de 1987 e a última em 19 de dezembro de 1988. Também foram publicados alguns diplomas complementares, como por exemplo, o Decreto-Lei n.º 74/85, de 22 de março que introduziu alterações pela aplicação do Imposto sobre o valor acrescentado (IVA), o

[15] CNC é o principal organismo português de normalização contabilística. É tecnicamente independente, no qual estão representadas, a nível nacional, as entidades públicas e privadas interessadas no domínio da contabilidade, e funciona administrativamente e financeiramente no âmbito do Ministério das Finanças e da Administração Pública.

Decreto-Lei n.º 476/85, de 12 de novembro sobre a valorimetria das existências finais dos exercícios de 1985 e seguintes (GUIMARÃES, 2010).

A inexistência de outros normativos contabilísticos, direcionou as ESNL a aplicarem o POC/77 na preparação e elaboração das suas Demonstrações Financeiras (DF).

2.1.3. Plano Oficial de Contabilidade 1989

Com a adesão de Portugal à Comunidade Económica Europeia (CEE), agora União Europeia, em 1 de janeiro de 1986, passou a haver obrigatoriedade de incluir no normativo nacional algumas diretivas comunitárias. Para o efeito foi revogado o POC/77 e aprovado o POC/89, pelo Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de novembro, que entrou em vigor a partir de 1 de janeiro de 1990.

O POC/89 era aplicável às entidades não financeiras, nomeadamente as abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais (CSC), não sendo aplicável aos bancos, empresas de seguros e outras entidades do setor financeiro, com planos de contabilidade específicos. Este novo normativo contemplou uma revisão de modelos menos desenvolvidos de balanço, demonstrações dos resultados por naturezas e anexo, para as empresas que não ultrapassasse, dois dos três limites referidos no art.º 262.º do CSC[16]. Porém, havia dispensa de aplicação daqueles que, exercendo a título individual qualquer atividade comercial, industrial ou agrícola, não realizem na média dos últimos três anos um volume de negócios superior a 150.000 euros. O POC/89 previa 8 classes de contas, não contemplando classes para a contabilidade de custos, contabilidade orçamental e contas extrapatrimoniais, tal como acontecia no POC anterior (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, 1989).

Durante a sua vigência, foram publicadas 29 Diretrizes Contabilísticas (a primeira de 8 de agosto de 1991 e a última em 5 de junho de 2002) e 5 Interpretações Técnicas (a primeira em 1 de outubro de 2001 e a 5.ª em 18 de maio de 2007). Foram, igualmente, publicados diplomas complementares, dos quais destacamos o Decreto-Lei n.º 238/91, de 2 de julho, sobre consolidação de contas, o Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de fevereiro, sobre o inventário permanente e a demonstração dos resultados por funções, o Decreto-Lei n.º 79/2003, de 23 de abril, que alterou o Decreto-Lei n.º 44/99 e apresentou modelos de demonstração dos fluxos de caixa, o Decreto-Lei n.º 88/2004, de 20 de abril, sobre regras

[16] Total do balanço: 1 500 000€; total das vendas líquidas e outros proveitos: 3 000 000€; números de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50.

de valorimetria aplicáveis a certas sociedades, bancos e outras instituições e o Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de fevereiro, que transpôs a Diretiva da UE sobre a Modernização Contabilística (GUIMARÃES, 2010).

A inexistência de normativos contabilísticos específicos para as ESNL fez com que estas tivessem de aplicar o POC/89 na preparação e elaboração das suas DF com as adaptações necessárias. No entanto, começava a aparecer as primeiras exceções de aplicação do POC paras as ESNL, dada a criação de planos setoriais, tendo o primeiro sido o destinado às IPSS.

2.1.4. Planos Setoriais aplicáveis às ESNL

Simultaneamente com a vigência do POC coexistiram alguns planos de contas setoriais que procuravam dar resposta às especificidades do SNL, nomeadamente:

i) O Plano de Contas das Instituições Particulares de Solidariedade Social (PCIPSS), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 78/89, de 3/03 (MINISTÉRIO DO EMPREGO E DA SEGURANÇA SOCIAL, 1989);

ii) O Plano de Contas das Associações Mutualistas (PCAM), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 295/95, de 17/11 (MINISTÉRIO DO EMPREGO E DA SEGURANÇA SOCIAL, 1995);

iii) O Plano Oficial de Contabilidade para as Federações Desportivas, Associações e Agrupamentos de Clubes (POCFAAC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 74/98, de 27/03 (PRESIDÊNCIA DO CONSELHO DE MINISTROS, 1998).

Note-se que, em certas circunstâncias, acrescia a obrigatoriedade de aplicação de outros planos setoriais baseados no POC Pública, conforme art.º 2.º do Decreto-Lei n.º 232/97: "O Plano Oficial de Contabilidade Pública é também aplicável às organizações de direito privado sem fins lucrativos que do POC" (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, 1997). Acresce referir que o PCIPSS contemplou desde a sua criação as alterações a introduzir no POC pela adaptação à 4.ª Diretiva do Conselho das Comunidades Europeias.

Este plano tinha como principais objetivos uniformizar critérios, normalizar procedimentos contabilísticos, prover as instituições de informação contabilística que

possibilitasse as análises de custos relativas às várias atividades desenvolvidas e contribuir para que as contas das IPSS se apresentassem de mais fácil leitura, quer para os seus órgãos gestores, quer para os utilizadores dos seus serviços e entidades interessadas nos resultados da sua atividade (MINISTÉRIO DO EMPREGO E DA SEGURANÇA SOCIAL, 1989).

Portanto, o PCIPSS resultou da necessidade destas instituições beneficiarem de uma organização contabilística que permitisse a apresentação das suas contas segundo conceitos e procedimentos uniformes, aceites e praticados por todas.

O Decreto-Lei n.º 422/93, de 28 de dezembro, aprovou o PCAM, no seguimento do novo regime destas associações, instituído pelo Decreto-Lei n.º 72/90, de 3 de março. O PCAM inspirou-se nos princípios e na estrutura do POC, ajustando-se à especificidade das entidades a que se dirige. Para a sua elaboração foi ouvida a CNC, tendo também participado a União das Mutualidades Portuguesas. Ficaram sujeitas à aplicação deste Plano as associações mutualistas e as IPSS constituídas sob forma de fundação com o intuito exclusivo de gerir regimes profissionais complementares (MINISTÉRIO DO EMPREGO E DA SEGURANÇA SOCIAL, 1995).

O aparecimento do POCFAAC derivou da adaptação do POC a este setor de atividade, tendo sido elaborado por um grupo de trabalho constituído por economistas e técnicos de contas do Instituto Nacional do Desporto e da Confederação do Desporto de Portugal, liderado superiormente por estas instituições, com o objetivo de contribuir para uma melhor gestão dos meios financeiros que envolvem a atividade desportiva em geral e particularmente as federações e agrupamentos de clubes (PRESIDÊNCIA DO CONSELHO DE MINISTROS, 1998).

Este plano setorial pretendia ser um instrumento eficaz, que permitisse uma análise detalhada por critérios, tendo em vista o estabelecimento de prioridades de desenvolvimento da atividade desportiva, bem como suportasse qualitativamente as tomadas de decisão sempre inerentes a processos de gestão dinâmicos, sejam eles correntes ou estratégicos. Este plano foi encarado como a oportunidade de modernizar e relançar as estruturas associadas ao desporto, no caminho do desenvolvimento e do potenciar de todos os esforços, em proveito do êxito do desporto nacional. Deste modo, pretendeu-se que o POCFAAC fosse uma poderosa «ferramenta» estruturante para a gestão dos organismos

responsáveis pelo desenvolvimento do fenómeno desportivo em Portugal (PRESIDÊNCIA DO CONSELHO DE MINISTROS, 1998).

Em suma, o POCFAAC tinha como finalidade que todas as estruturas que coordenavam, organizavam e lideravam o desporto federado assegurassem uma gestão criteriosa quer das receitas provenientes da sua atividade corrente quer das que são postas à sua disposição pelo Estado, a fim de se cumprirem critérios de racionalidade e transparência, para além do rigor, colocados na gestão e organização de uma tão importante atividade económica como tem sido o desporto.

2.1.5. Sistema de Normalização Contabilística

Em 2009, o Decreto-Lei n.º 158/2009, em 13 de junho (corrigido pela Declaração de Retificação n.º 67-B/2009, do Conselho de Ministros, 2009), revogou o POC/89 e aprovou o SNC, o qual entrou em vigor em janeiro de 2010.

A criação do SNC foi motivada pela adaptação das Normas Internacionais de Contabilidade/Normas Internacionais de Relato Financeira (NIC/NIRF) do *International Accounting Standards Board* (IASB), face ao estabelecido no Regulamento (CE) 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de julho. Este normativo contemplou, inicialmente, dois níveis de normalização contabilística aplicáveis às empresas em função da sua dimensão e necessidades de relato financeiro:

- 28 Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) e 2 Normas Interpretativas – modelo geral;
- 1 Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE).

De acordo com o artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, o SNC é obrigatoriamente aplicável às: sociedades abrangidas pelo CSC; empresas individuais reguladas pelo Código Comercial; estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada; empresas públicas; cooperativas; e agrupamentos complementares de empresas e agrupamentos europeus de interesse económico [17] (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2009).

[17] Com exceção das entidades abrangidas pelo n.º 1 do artigo 4.º e pelo artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 158/2009 de 13 de julho, que aplicarão as normas internacionais de contabilidade ou as normas estabelecidas pelas entidades de supervisão do setor financeiro.

A NCRF-PE apenas pode ser adotada, em alternativa ao modelo geral, pelas entidades do âmbito de aplicação do SNC que não ultrapassem dois dos três limites seguintes total do balanço: 1.500.000 euros; total de vendas líquidas e outros rendimentos: 3.000.000 euros; número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50 (ASSEMBLEIA DA REPÚBLICA, 2010a: art.º 9.º). Todavia, caso as entidade se enquadram nos parâmetros referidos, mas por razões legais ou estatutárias as DF estiverem sujeitas a certificação legal de contas, as respetivas entidades aplicarão obrigatoriamente o modelo geral do SNC.

O legislador determinou a dispensa de aplicação do SNC às pessoas que, exercendo a título individual qualquer atividade comercial, industrial ou agrícola, não realizem na média dos últimos três anos um volume de negócios superior a 150.000 euros. DE realçar que ficou, igualmente, estabelecido as diretrizes relativas à consolidação de contas (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2009).

Da mesma forma que os POC anteriores, não se preveem classes para contabilidade de custos, contabilidade orçamental e contas extrapatrimoniais (ou contas de ordem), tendo ficado padronizado 8 classes de contas.

O SNC tem como principal característica ser um modelo de relato financeiro mais baseado em princípios (conceitos) do que em regras, contendo uma Estrutura Conceptual comum aos dois níveis de normalização contabilística. A sua estruturação permite que haja intercomunicabilidade horizontal e vertical entre as NIC/NIRF, as NCRF e a NCRF-PE. Refira-se que se mantém a hierarquização de aplicação das normas já previstas na Diretriz Contabilística n.º 18, isto é, primeiro são aplicáveis as normas nacionais (SNC) e, a título supletivo, as NIC constantes do Regulamento (CE) 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho, e, em último lugar, as NIC/NIRF e respetivas Interpretações do *Standing Interpretations Committee/International Financial Reporting Interpretations Committee* (SIC/IFRIC) do IASB (GUIMARÃES, 2010).

O legislador teve o cuidado de definir que até que fossem publicadas normas para as ESNL, estas ficariam abrangidas pelo SNC, desde que no momento de transição se encontrassem sujeitas ao POC. Porém, as ESNL que, à data da entrada em vigor do SNC, preparassem e elaborassem as DF de acordo com os planos setoriais aplicáveis manteriam

esse regime normativo, visto que o Decreto-Lei n.º 158/2009 apenas revogou o POC[18], mantendo-se em vigor os planos setoriais (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2009).

O normativo contabilístico específico para as ESNL ficou estabelecido, em Portugal, durante o ano de 2011, conforme abordamos no ponto seguinte.

2.1.6. Sistema de Normalização Contabilística – Entidades do Setor Não Lucrativo

A Lei n.º 35/2010, de 2 de setembro, instituiu um regime especial simplificado das normas e informações contabilísticas aplicáveis às designadas microentidades, tendo por objetivo reduzir a carga administrativa por elas suportados, mas assegurando uma informação considerada adequada [19] (ASSEMBLEIA DA REPÚBLICA, 2010b). A concretização do mesmo operou-se pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9/03 (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011), tendo resultado da atividade desenvolvida pelo grupo de trabalho designado pelo Despacho 9.292-A/2001, que complementarmente à aprovação do regime de normalização para essas entidades. Este diploma também estabelece no seu Capítulo III o regime de normalização contabilística para as ESNL.

Fazendo parte integrante do SNC, o normativo para as ESNL corresponde à "criação de regras contabilísticas próprias, aplicáveis especificamente às entidades que prossigam, a título principal, atividades sem fins lucrativos e que não possam distribuir aos seus membros ou contribuintes qualquer ganho económico ou financeiro direto", nomeadamente associações, fundações, clubes, federações e confederações" (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011, Preâmbulo).

A criação de regras contabilísticas próprias e adequadas às especificidades das entidades integrantes do setor não lucrativo é objeto defensável e amplamente reconhecido, por várias razões. Desde logo, e no dizer do legislador nacional:

[18] Revoga o Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de novembro, os diplomas complementares (exceto os artigos 1.º a 3.º, 5.º, 6.º e 8.º a 10.º do Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de fevereiro), as 29 Diretrizes Contabilísticas e as 5 Interpretações Técnicas, conforme dispõe o art.º 15.º do Decreto-Lei n.º 158/2009.

[19] A normalização contabilística para as microentidades não é parte integrante do SNC.

> "a disseminação que estas entidades têm vindo a conhecer ao importante papel e peso que desempenham na economia, justifica que se reforcem as existências de transparência relativamente às atividades que realizam e aos recursos que utilizam, nomeadamente através da obrigação de prestarem informação fidedigna sobre a gestão dos recursos que lhe são confiados, bem como sobre os resultados alcançados no desenvolvimento das suas atividades. Seguidamente, porque as entidades que integram o setor não lucrativo respondem a finalidades de interesse geral que transcendem a atividade produtiva e a venda de produtos ou prestação de serviços" (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011: Preâmbulo).

Conforme consta no ponto 2.2 do Anexo II do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, as ESNL apresentam três caraterísticas básicas distintivas relativamente às entidades com finalidades lucrativas, que devem ser refletidas e explicam a importância de um regime de normalização contabilística próprio:

> *"a*) O seu financiamento pode resultar do seu próprio património ou de recursos atribuídos por pessoas singulares ou coletivas. Em caso algum os recursos atribuídos estão sujeitos ou condicionados a contraprestações derivadas da obtenção de benefícios por parte da entidade;
>
> *b*) Respondem a finalidades de interesse geral que transcendem a atividade produtiva e a venda de produtos ou prestação de serviços, o que se traduz numa interpretação não económica do conceito «benefício»;
>
> *c*) Ausência de títulos de propriedade-controlo que possam ser comprados, cedidos, trocados ou de que se espere algum tipo de contraprestação económica no caso de a entidade cessar as suas atividades e ser objeto de liquidação" (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011).

Apresenta-se com especial relevância o enquadramento do setor cooperativo, pois no seguimento do tratamento que lhe era dado no âmbito do anterior POC, também o Decreto-Lei n.º 158/2009 dispõe no n.º 1 da alínea e) do seu artigo 3.º que o SNC é obrigatoriamente aplicável às cooperativas (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2009). Em conformidade, o n.º 2 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 36-A/2011 exclui-as também da aplicação do Sistema de Normalização

Contabilística – Entidades do Setor Não Lucrativo, remetendo-as (implicitamente) para os diversos enquadramentos contabilísticos possíveis (geral, pequenas entidades ou, eventualmente, microentidades) nomeadamente em função da respetiva dimensão económica (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011). Assim, é claro a aplicação do SNC às cooperativas [20].

De referir ainda que, também se excetuam da aplicação deste regime as entidades que se encontrem abrangidas pela aplicação das normas internacionais da contabilidade (IAS/IFRS) ou pela supervisão dos setores financeiros ou segurador.

De acordo com as regras que resultam do regime aplicável às ESNL, as entidades a ele sujeitas são obrigadas à elaboração de diversas peças contabilísticas, nomeadamente, o balanço, a demonstração dos resultados por natureza ou por funções, a demonstração dos fluxos de caixa e o anexo, podendo ainda apresentar a demonstração das alterações nos fundos patrimoniais, quer por opção, quer por exigência das entidades públicas financiadoras. Encontra-se previsto um regime especial para as ESNL cujas vendas e outros rendimentos sejam igual ou inferior a 150 000€ – regime especial de caixa. O relato financeiro destas entidades assenta em mapas financeiros em detrimento de DF, não aplicando a NCRF-ESNL, salvo se optarem, ou integrarem o perímetro de consolidação ou por imposição legal, estatutária ou de terceiros. Salientamos ainda que estas entidades ficam sujeitas a certificação legal das contas sempre que apresentem contas consolidadas ou ultrapassem os limites referidos no artigo 262.º do CSC, nos termos nele previsto (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMNISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011b).

Tais exigências decorrem das já identificadas anteriormente, natureza, caraterísticas, objetivos e formas de intervenção das ESNL, bem como da diversidade dos "atores" interessados na utilização da respetiva informação financeira, nomeadamente, as entidades que entregam recursos (quotas, legados, donativos), os credores, as pessoas que realizam prestações gratuitas (assistência ou trabalhos de voluntariado), o Governo e a Administração Pública, entre outros.

Nesta conformidade: os doadores/financiadores/associados pretendem conhecer o grau de cumprimento dos objetivos desenvolvidos; os credores pretendem obter informação acerca da capacidade da entidade solver os seus compromissos; os membros

[20] No caso das Cooperativas de Solidariedade Social, cujo regime foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 7/98 de 15/01, estas acompanham em regra o regime das IPSS, pelo que estas deverão aplicar o regime de normalização para as ESNL (MINISTÉRIO DO TRABALHO E DA SOLIDARIEDADE, 1998).

das ESNL pretendem conhecer o modo como os donativos e outros fundos são aplicados nas atividades; os voluntários pretendem conhecer os resultados da sua dedicação, bem como os programas realizados e as necessidades de recursos; o Estado, na medida em que proporciona os recursos para a atividade de diversas entidades do setor não lucrativo, tem necessidade de controlar os fluxos/meios que permitam cumprir os fins sem diminuir o património; o público em geral, de entre os quais cumpre referir os contribuintes, grupos de interesse ou pressão, associações de defesa do consumidor e todos os interessados, direta ou indiretamente, no futuro da atividade da ESNL. Este grupo deve ter a possibilidade de avaliar o contributo da entidade no seu bem-estar ou no desenvolvimento económico do setor em que se insere (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011, ponto 2.3 do Anexo II).

A nível temporal, a normalização contabilística estatuída para as ESNL aplica-se a partir do exercício que se iniciou em, ou após, 1 de janeiro de 2012 ou por opção da entidade, no período com início em, ou após, 1 de janeiro de 2011. O Decreto-Lei n.º 36-A/2011 revoga no seu artigo 6.º, os planos de contas setoriais aplicáveis, até esse momento, a determinadas ESNL (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011).

Na sequência deste Decreto-Lei foram posteriormente publicados outros diplomas em Diário da República, ficando o ordenamento jurídico assim constituído:

- Decreto-Lei n.º 36-A/2011: Base para a Apresentação das Demonstrações Financeiras (BADF) (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011a);
- Portaria 105/2011: Modelos de Demonstrações Financeiras (MDF): Balanço; Demonstração dos Resultados por Natureza; Demonstração dos Resultados por Funções; Demonstração das Alterações nos Fundos Patrimoniais; Demonstração dos Fluxos de Caixa e Anexo (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMNISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011b);
- Portaria 106/2011: Código de Contas (CC): quadro síntese de contas e notas de enquadramento ao código de Contas (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMNISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011c);
- Portaria 105/2011: Mapas para Entidades Sujeitas ao Regime de Caixa: Mapa de Recebimentos e Pagamentos; Mapa de Património Fixo e Mapa de

Direitos e Compromissos Futuros (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMNISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011b);

- Aviso 6726-B/2011: Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Entidades do Setor Não Lucrativo (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMNISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011d).

Prosseguimos a apresentação da evolução do normativo contabilístico aplicável às ESNL, centrando o estudo no espaço geográfico espanhol.

2.2. Desenvolvimento histórico do Normativo Contabilístico em Espanha

Um dos motivos para as ESNL terem um normativo próprio é o facto de a informação preparada de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites não ser suficiente para a gestão interna de uma empresa. Este é um forte argumento para a necessidade de adaptação dos princípios e técnicas da contabilidade de gestão às ESNL (ARROYO, 1990). Neste seção abordamos a evolução da normalização contabilística em Espanha tendo-se definido três períodos: até finais do século XIX, do século XX e do século XXI.

2.2.1. Até finais do século XIX

Antes do século XVIII, o principal utilizador da informação contabilística das ESNL, em Espanha, eram as pessoas responsáveis pelo registo e fiscalização da informação contabilística. Com a evolução destas entidades, houve uma proliferação dos utilizadores, designadamente, doadores, utentes de serviços prestados, credores e a sociedade em geral. Deste modo, era importante tornar a informação financeira cada vez mais transparente (PARADÍS, 2002).

Ao longo do século XVIII surgiram as primeiras obrigações contabilísticas dos comerciantes: aparecem os livros obrigatórios e questões relacionadas com a confidencialidade de todo o processo contabilístico (SANTOS, 2010).

No século XIX, precisamente em 1829, foi aprovado o primeiro diploma legal, o Código de Comércio. Esta legislação criou algumas regras formais para a prática da contabilidade, como por exemplo, a elaboração de três livros: diário, inventários e razão. Alguns anos depois, em 1885, surgiu um novo Código de Comércio onde passou a ser regulamentado as regras fundamentais e normas gerais da contabilidade, tais como os livros obrigatórios (conteúdo, legislação, conservação) e as contas anuais (composição, elaboração, princípios contabilísticos) (SANTOS, 2010).

2.2.2. Século XX

Uma importante reforma mercantil foi realizada, em 1951, com a aprovação da Lei das Sociedades Anónimas com o objetivo de apresentar todas as questões comerciais relacionadas com este tipo de sociedade. Dois anos mais tarde, em 1953, foi aprovada a Lei do Regime Jurídico das Sociedades de Responsabilidade Limitada (SANTOS, 2010).

Segundo Santos (2010), a primeira fase do processo de normalização contabilística ocorreu, em 1973, com a aprovação do *Plano General de Contabilidad* (PGC) pelo Real Decreto 530/1973. O plano contabilístico espanhol, tal como aconteceu com o português, estava inspirado no plano contabilístico francês de 1957. Apesar de não ter sido de aplicação obrigatória, no entanto, muitas empresas optaram por aplicá-lo.

No ano de 1979, foi criada a *Asociación Española de Contabilidad y Administración* (AECA), instituto profissional que emite princípios e normas de contabilidade geralmente aceites e estudos sobre boas práticas em gestão empresarial.

À semelhança de Portugal, a adesão de Espanha à atual UE, em 1986, fomentou a necessidade de harmonizar a legislação contabilística espanhola face às exigências da Comunidade, o que obrigou a adotar no normativo contabilístico interno as 4.ª e 7.ª Diretivas Comunitárias. Assim, surgiu a Lei 19/1988 de 12 de julho, de Auditoria das Contas Anuais que conteve alterações importantes no sentido de introduzir um progresso contabilístico mais recente, cobrir algumas lacunas existentes do plano anterior, habilitar de soluções adequadas sobre novas operações e novas formas de operar no mundo dos negócios (GONÇALVES, 2005 e SANTOS, 2010).

Posteriormente, mediante o Real Decreto 1643/1990, é aprovado o PGC, que desenvolveu matérias contabilísticas de legislação comercial, bem como as condições e

modo de elaboração das contas consolidadas das sociedades. Iniciou-se, assim, uma nova fase do processo de normalização contabilística. O PGC/90, como designado, foi de aplicação obrigatória, ou seja, todas as empresas comerciais ou não comerciais – como as ESNL – tinham, a obrigação de, no momento da preparação, elaboração e apresentação da informação económico-financeira, adotar o conteúdo do plano. O PGC/90 era visto como um plano flexível, uma vez que, a sua aplicação delimitava-se às situações concretas de cada empresa. Por exemplo, cada empresa poderia usar as contas que se adaptavam melhor à sua atividade. O decreto mencionado anteriormente realizou as primeiras adaptações setoriais, mas sem grande relevância para a contabilidade das ESNL (SANTOS, 2010).

Porém, as fundações, a partir de 1994, tiveram um modelo legal adaptado às suas caraterísticas com a aprovação da Lei 30/1994, de 24 de novembro. No caso das associações, foram normalizadas, em 2002, pela Lei Orgânica 1/2002, de 22 de março, regulando o direito das associações.

Segundo Viçoso (2008), foi aprovado, em 1998, pelo Governo espanhol uma adaptação do PGC e também foram publicadas normas de informação orçamental para aquelas organizações[21]. No entanto, o normativo contabilístico das ESNL continuou, a ser sustentado pelas normas contabilísticas das entidades lucrativas.

2.2.3.Século XXI

Contudo, os anos de 2002 e 2003 foram períodos de grandes mudanças. A *Comisión de Princípios y Normas de Contabilidad* da AECA elaborou, em janeiro de 2002 e posteriormente publicado em 2003, o tão desejado documento sobre a contabilidade aplicável às ESNL.

> "Neste novo documento, a *Comisión de Princípios y Normas de Contabilidad* de AECA aborda pela primeira vez a problemática contabilística que afeta um sujeito específico da atividade económica que tem caraterísticas distintas dos restantes sujeitos que atuam na economia. Estamo-nos a referir às denominadas ESNL, que muito se têm desenvolvido, fruto da sua crescente importância, tendo adquirido nos

[21] Conferir Ministerio de Economía y Hacienda - Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, BOE n.º 115.

> momentos atuais, chegando a significar uma percentagem elevada e crescente da atividade económica dos países desenvolvidos" (AECA, 2003).

De referir que, também em 2003, foi aprovado o Real Decreto 1270/2003 de 10 de outubro, que aprova o Regulamento para a aplicação da tributação das entidades sem fins lucrativos e incentivos fiscais para o mecenato (MINISTERIO DE HACIENDA, 2003). Contudo, em 2007, todo o normativo contabilístico existente referente às ESNL foi afetado com a aprovação da Lei 16/2007, de 4 de julho (JEFATURA DEL ESTADO, 2007), que provocou uma reforma e adaptação da legislação contabilística de acordo com a harmonização internacional e que derivou da aprovação do Real Decreto 1514/2007, que deu origem ao PGC 2007 (MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA, 2007a). Seguidamente, o Real Decreto 1515/2007 de 16 de novembro estabeleceu o Plano Geral de Contabilidade das Pequenas e Médias Empresas - PGC 2007 PYMES (MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA, 2007b).

A implementação de um novo *Plano General de Contabilidad* (PGC 2007) obrigou à transição e implementação do novo padrão. Para as instituições sujeitas à adaptação setorial a situação tornou-se complexa, porque tiveram de esperar pela aprovação de uma nova adaptação setorial, e durante esse período a preparação e elaboração das DF destas entidades teve que prosseguir. De acordo com a quinta disposição de transição do Real Decreto 1514/2007, as ESNL deveriam continuar a implementar a sua adaptação setorial (PGC 98 adaptado às ESNL) em tudo aquilo que não entrar em conflito com o conteúdo do PGC 2007 (ARTHÚS, 2009 e CORRALES, 2010).

Em dezembro de 2010, o Instituto de Contabilidade e Auditoria (ICAC) criou um grupo de trabalho para elaboração de regras de adaptação do Plano Geral de Contabilidade para ESNL (PGC ESNL). O resultado desse trabalho foi o Real Decreto 1491/2011 de 24 de outubro, que deu origem ao PGC ESNL 2011, que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2012 (MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA, 2011). No entanto, o contexto de aplicação do normativo contabilístico dependerá do tamanho da entidade, em que será aplicada uma das duas situações seguintes:

- PGC 2007 e PGC ESNL 2011; ou
- PGC PME 2007 e PGC ESNL 2011

Para facilitar a compreensão sobre quando é uma Pequena e Média Empresa (PME) ou uma microentidade, têm de cumprir pelo menos com duas das seguintes condições expressas no quadro 4.

Quadro 4 – Limites das PME e Microentidades

Variáveis	Entidade	
	PME	Microentidades
Ativo líquido total	≤ 2 850 000 €	≤ 150 000 €
Volume anual dos rendimentos	≤ 5 700 000 €	≤ 150 000 €
Número médio de empregados	≤ 50	≤ 10

Fonte: Elaboração própria

2.3. Síntese

Referente à evolução do normativo contabilístico destas entidades, em ambos os países, podemos referir que as ESNL realizam uma atividade de transformação de recursos em bens e serviços a favor de beneficiários que os recebem e utilizam, financiando-se através de doações, contribuições, quotizações, subsídios, patrocínios. Por isso, estas organizações realizam uma atividade económica que pode e deve ser objeto da Contabilidade.

Constatámos que durante muitos anos as ESNL da Península Ibérica não tiveram grandes exigências de informação e controlo, não tendo existido necessidade de requerer da contabilidade alterações ou adaptações substanciais. Neste período, estas entidades aplicavam o normativo contabilístico estabelecido para as entidades com finalidade lucrativa: em Portugal o POC (POC/77 e POC/89) e em Espanha o PGC (PGC/73 e PGC/90).

Contudo, nos últimos anos houve avanços (designadamente, crescimento destas entidades, maior distanciamento entre doadores e gestores destas entidades e evolução dos conceitos de gestão) que passaram a justificar uma maior exigência de informação e controlo. Assim, em Portugal, sensivelmente, a partir da última década do século XX,

começaram a aparecer os primeiros planos setoriais, com base no POC, para as IPSS, associações mutualistas e para a área do desporto: PCIPSS (1989), PCAM (1995) e POCFAAC (1998), respetivamente. Em Espanha, em 1998, foi aprovado, uma adaptação do PGC (PGC 98 adaptado às ESNL) e também foram publicadas normas de informação orçamental para as ESNL, apesar de o normativo contabilístico aplicável a estas entidades continuar a ser sustentado pelas normas contabilísticas das entidades lucrativas.

Os anos de 2002 e 2003, em Espanha, foram períodos de grandes mudanças com a elaboração e publicação de um documento sobre a contabilidade aplicável às ESNL. Porém, em 2007, todo o normativo contabilístico referente às ESNL foi afetado pelo processo de harmonização internacional, sendo estabelecido um novo PGC (PGC/2007) e uma adaptação para as pequenas e médias empresas (PGC 2007 PYMES). Consequentemente, as ESNL espanholas tiveram de adotar na preparação e elaboração das DF este novo normativo, sendo-lhes, todavia, possibilitado continuar a implementar a sua adaptação setorial, com base no PGC 98 adaptado às ESNL, em todos os aspetos que não colidissem com o novo normativo. Por fim, em 2011, foi aprovado o plano específico para as entidades em estudo – PGC ESNL 2011 – que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2012. Assim, atualmente, em Espanha, as ESNL, atendendo à sua dimensão, aplicam o normativo contabilístico de uma das duas formas seguintes: PGC 2007 e PGC ESNL 2011; ou PGC PME 2007 e PGC ESNL 2011.

Em Portugal, foi aprovado, em 2011, o regime de normalização contabilística para as ESNL integrado no SNC. Este último entrou em vigor em 2010 e serviu de regime transitório para as entidades que não se enquadravam no âmbito dos planos setoriais. Este novo normativo para as ESNL, aplicável obrigatoriamente desde 2012, podendo ter sido aplicado por opção em 2011, é uma adaptação das normas aplicáveis às entidades lucrativas atendendo às especificidades destas organizações.

Sem dúvida, as normas recentemente aprovadas significam um passo importante na homogeneização e adaptação das normas de contabilidade para as ESNL. A partir do exercício económico 2012 as adaptações para este setor de referência contribuirá para a melhoria da qualidade do relato financeiro destas entidades, esperando-se alcançar a qualidade da transparência, indispensável em organizações desta índole.

Face ao realçado, no capítulo seguinte abordamos a Estrutura Concetual (EC) para as ESNL, fazendo uma análise a nível de Portugal e Espanha, com a finalidade de percebermos as diferenças existentes entre a EC geral e a EC para as ESNL em Portugal e as diferenças existentes em relação à EC dos dois países em estudo.

Capitulo III – Estrutura Concetual para Entidades do Setor Não Lucrativo

A missão fundamental da EC é explicar o objetivo da informação financeira empresarial, identificar as caraterísticas qualitativas que determinam a sua utilidade, definir os elementos das DF, estabelecer as regras que se utilizam para o reconhecimento e valorização dos mesmos assim como os princípios utilizados para a manutenção do capital nas entidades (GONÇALVES, 2005).

A EC das ESNL é uma aplicação da teoria geral da contabilidade, que desenvolve fundamentos concetuais que se baseiam na informação financeira destinada a satisfazer propósitos gerais, com o objetivo de adotar um sustento racional das regras contabilísticas gerais para a informação das ESNL (AECA, 2008).

Seguidamente, iremos analisar a estrutura concetual para as ESNL em Portugal e em Espanha procedendo depois a uma comparação das duas EC.

3.1. Estrutura Concetual para ESNL em Portugal

A EC do SNC estabelece conceitos que estão subjacentes à preparação e apresentação das DF para os utentes externos.

O objetivo da EC é de ajudar os preparadores das DF na aplicação das NCRF, auxiliar na formação da opinião sobre a conexão das mesmas, ajudar os utentes na interpretação da informação contida nas DF e proporcionar aos que estejam interessados no trabalho da CNC informação sobre a sua abordagem à formulação das NCRF (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2009a, §2).

Para uma análise mais pormenorizada, iremo-nos debruçar de seguida sobre o objetivo das DF, os utentes das mesmas, as suas caraterísticas qualitativas, os seus elementos assim como os seus critérios de reconhecimento e de mensuração.

3.1.1. Objetivo e utentes das Demonstrações Financeiras

O objetivo das DF é o de proporcionar informação sobre a posição financeira, o desempenho e as alterações na posição financeira de uma entidade que seja útil a uma grande variedade de *stakeholders* nas suas tomadas de decisões económicas (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2009a, §12). Tal objetivo encontra-se vertido – como não podia deixar de ser – no ponto 3.1.3 das BADF

para ESNL (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011a, Anexo II).

A fim de satisfazerem os seus objetivos, as DF são preparadas de acordo com o pressuposto de continuidade e segundo o regime contabilístico do acréscimo (periodização económica). As DF são geralmente preparadas tendo por base a ideia de que uma entidade continuará a operar no futuro previsível, ou seja, que prosseguirá a sua atividade sem necessidade de liquidar ou diminuir significativamente o nível das suas transações. Com o pressuposto do acréscimo, os efeitos das transações e de outros acontecimentos são reconhecidos sempre que estes ocorram (e não quando esses acontecimentos sejam recebidos ou pagos) sendo registados contabilisticamente e relatados nas DF dos períodos com os quais se relacionem. Portanto, as DF são preparadas e elaboradas na mesma base económica, salvo a Demonstração dos Fluxo de Caixa que, pelo seu objetivo, é preparada numa base de caixa. Estes dois pressupostos subjacentes encontram-se expressos nos pontos 3.1.8, 3.2 e 3.3 da BADF para as ESNL (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011a, Anexo II).

O caráter particular destas ESNL revela-se, por um lado, nos interessados da informação financeira. Um dos *stakeholders são* os doadores/financiadores/associados que pretendem acompanhar o cumprimento dos objetivos da entidade. Tem-se também os credores, que querem obter informação sobre a capacidade da entidade de desenvolver os seus compromissos; os seus membros, que estão interessados em acompanhar a utilização dos seus donativos e outros fundos; os voluntários, que desejam saber os resultados da sua dedicação; e o Estado, uma vez que ao facultar recursos para a atividade das entidades, tem necessidade de controlar os fluxos/meios que possibilitem o cumprimento dos fins sem diminuir o património. Naturalmente inclui-se o público em geral, dos quais fazem parte contribuintes, grupos de interesse ou pressão, associações de defesa do consumidor e todos os interessados, direta ou indiretamente, no futuro da atividade da ESNL. Este último grupo deve ter a possibilidade de avaliar o contributo da entidade no seu bem-estar ou no desenvolvimento económico do setor onde está inserida. (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011a, Anexo II, §2.3).

3.1.2. Caraterísticas qualitativas das Demonstrações Financeira

As caraterísticas qualitativas são os atributos que tornam a informação adequada nas DF útil aos utentes. As quatro principais caraterísticas qualitativas são a compreensibilidade, a relevância, a fiabilidade e a comparabilidade.

Assim sendo, a informação financeira para ser útil para os utentes deve ser:

— compreensível: a informação das DF deve ser rapidamente compreensível pelos utilizadores com conhecimento da atividade económica e contabilística.

— relevante: a informação tem de ser relevante para a tomada de decisões. A informação é relevante quando influencia as decisões económicas dos utilizadores, permitindo ajudá-los a avaliar os acontecimentos passados, presentes ou futuros ou a confirmar, ou corrigir, as suas avaliações passadas.

— fiável: a informação é fiável quando não tiver erros materiais e de preconceitos. A informação para ser fiável tem que representar fidedignamente, tem de aumentar na substância sobre a forma, tem de ser neutra e completa (plenitude).

— comparável: a informação financeira deve ser comparável no tempo e no espaço, ou seja, no tempo comparando informação de diferentes anos e no espaço comparando informação de uma entidade com o setor. Os utentes têm de ser capazes de comparar as DF de uma entidade a fim de compreender o seu desempenho ao longo dos tempos. Também têm de comparar as DF de diferentes entidades para poder avaliar a sua posição financeira e o seu desempenho.

As caraterísticas qualitativas da relevância e da fiabilidade encontram, em determinadas ocasiões, algumas limitações que dificultam a sua aplicação em toda a sua extensão, provocando assim, um constrangimento à informação relevante e fiável. Por isso, há necessidade que a informação seja tempestiva, ou seja, a informação deverá chegar aos utilizadores da informação financeira atempadamente. Também, deve-se ter em conta a relação entre custo e beneficio e fazer um balanceamento entre as várias qualidades da informação financeira para poder adequá-las às situações em concreto.

A informação das DF tem que manifestar uma imagem verdadeira e apropriada da sua posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira da entidade

(MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2009a, §43 a 45).

3.1.3. Elementos das Demonstrações Financeiras

As DF refletem os efeitos financeiros das transações e de outros acontecimentos que são agrupados em grandes classes de acordo com as suas caraterísticas económicas. Estas grandes classes são constituídas pelos elementos das DF. As magnitudes relacionadas com a mensuração da posição financeira no Balanço são os ativos, os passivos e os fundos patrimoniais. Por sua vez, o desempenho é mensurado na Demonstração dos Resultados pelos rendimentos e gastos.

Dadas as especificidades apresentadas anteriormente que caracterizam as ESNL, as definições dos elementos da posição financeira apresentados na EC têm de ser adaptados pelas ESNL. Assim, um ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que permita atividades presentes e futuras para a entidade. Passivo é uma obrigação presente da entidade proveniente de acontecimentos passados, da liquidação da qual se espera que resulte uma saída de recursos que incorporam a possibilidade de desenvolver atividades futuras para a entidade. Por fim, o fundo patrimonial é um interesse residual nos ativos depois de deduzidos os passivos.

Nas ESNL o fundo patrimonial é constituído pelos fundos atribuídos pelos fundadores da entidade ou terceiros, pelos fundos acumulados e outros excedentes, bem como pelos subsídios ou doações que o governo ou outro instituidor ou a norma legal aplicável a cada entidade determinem que sejam de incorporar no mesmo (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011d,§ 3.5).

Por força da alteração do conceito de ativo, com a eliminação da expetativa de obtenção de benefícios económicos futuros, os conceitos de rendimento e gasto também têm de ser adaptados à situação. Deste modo, rendimentos são aumentos dos recursos económicos durante o período contabilístico na forma de influxos ou aumentos de ativos ou diminuição de passivos que resultem em aumentos no fundo patrimonial, que não sejam os relacionados com as contribuições para o fundo social. Gastos são diminuições nos recursos económicos na forma de exfluxos ou diminuição de ativos ou no aumento de passivos que resultem em diminuições do fundo patrimonial, pela via do resultado.

No quadro 5 evidenciamos as definições dos elementos das DF atendendo à EC do SNC e à sua adaptação para as ESNL.

Quadro 5 – Comparação dos elementos das Demonstrações Financeiras: EC *vs.* EC adaptada

	EC – SNC	**EC adaptada – ESNL**	**Diferenças**
Ativo	É um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros.	É um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que permita atividades presentes e futuras para a entidade.	Eliminação do requisito *expetativa de obter benefícios económicos futuros,* sendo exigido que haja *expetativa de permitir atividades presentes e futuras*.
Passivo	É uma obrigação presente da entidade proveniente de acontecimentos passados, da liquidação da qual se espera que resulte um exfluxo de recursos da entidade incorporando benefícios económicos.	É uma obrigação presente da entidade proveniente de acontecimentos passados, da liquidação da qual se espera que resulte uma saída de recursos que incorporam a possibilidade de realizar atividades futuras para a entidade.	No seguimento da alteração do conceito de ativo, no de passivo a diferença é na eliminação dos *benefícios económicos*, dando origem à condição de *atividades futuras* para as ESNL.
Capital Próprio/Fundo Patrimonial	É um interesse residual nos ativos depois de deduzidos os passivos.	É um interesse residual nos ativos depois de deduzidos os passivos.	Não há qualquer diferença no conceito, somente na terminologia e na sua composição.
Rendimentos	São aumentos dos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de influxos ou aumentos de ativos ou diminuição de passivos que resultem em aumentos no capital próprio, que não sejam os relacionados com as contribuições dos participantes no capital próprio.	São aumentos dos recursos económicos durante o período contabilístico na forma de influxos ou aumentos de ativos ou diminuição de passivos que resultem em aumentos no fundo patrimonial, que não sejam os relacionados com as contribuições para o fundo social.	Substituição da expressão *benefícios económicos* por *recursos económicos*.

Gastos	São diminuições nos benefícios económicos na forma de exfluxos ou diminuição de ativos ou no aumento de passivos que resultem em diminuições do capital próprio, que não sejam as relacionadas com as distribuições aos participantes no capital próprio.	São diminuições nos recursos económicos na forma de exfluxos ou diminuição de ativos ou no aumento de passivos que resultem em diminuições do fundo patrimonial	A expressão *benefícios económicos* é alterada para *recursos económicos*. É eliminada a ressalva quanto à diminuição do capital próprio por distribuições aos participantes, dado que na ESNL não há distribuição de lucros.

Fonte: FERREIRA *et al*, 2012, pg. 223

Em relação aos elementos das DF, a grande diferença reside no facto de na EC utilizar-se o termo benefícios económicos (futuros) e na EC adaptada para as ESNL essa expressão ser substituída por permitir atividades presentes e futuras (elementos do Balanço) ou por recursos económicos (elementos da Demonstração dos Resultados). Em conclusão, as definições na EC estão direcionadas para os benefícios económicos porque se dirige para as entidades com finalidade lucrativa, enquanto no caso das ESNL está em causa, não a obtenção de benefícios económicos, mas sim, que possam permitir atividades presentes e futuras para a entidade.

3.1.4. Critérios de reconhecimento dos elementos das Demonstrações Financeiras

O reconhecimento é "o processo de incorporar no Balanço e na Demonstração dos Resultados um item que satisfaça a definição de um elemento e satisfaça os critérios de reconhecimento (…) " (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA,2009a, § 80 e MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011d,§ 3.2). Tal envolve a descrição do item por palavras e por uma quantia monetária e a inclusão desse valor no Balanço ou na Demonstração dos Resultados, caso satisfaçam os critérios de reconhecimento específicos, tal reconhecimento está explicito do seguinte modo (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011d, § 3.3 ao 3.7):

O reconhecimento dos elementos das DF pode ser observado de um modo comparativo entre "as duas EC" no quadro 6.

Quadro 6 – Comparação dos critérios de reconhecimento dos elementos das Demonstrações Financeiras: EC *vs.* EC adaptada

	EC – SNC	EC adaptada – ESNL	Diferenças
Ativo	Quando for provável que os benefícios económicos futuros fluam para a entidade e tenha um custo/valor que possa ser mensurado com fiabilidade.	Quando for provável que permita atividades presentes e futuras para a entidade e tenha um custo/valor que possa ser mensurado com fiabilidade.	Reside na exigência de ser provável permitir atividades presentes e futuras em detrimento da expetativa de fluir benefícios económicos para as entidades.
Passivo	Quando for provável que um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos resulte da liquidação de uma obrigação presente e que a quantia pela qual a liquidação tenha lugar possa ser mensurada com fiabilidade.	Quando haja obrigação presente que implique a necessidade de, para a liquidar, ter de abdicar de recursos que incorporam a possibilidade de poder realizar atividades futuras e tenha um custo/valor mensurável com fiabilidade.	No mesmo sentido do apresentado para o ativo: vigora os recursos que possam permitir atividades futuras em detrimento dos recursos que incorporem benefícios económicos.
Rendimentos	Quando tenha surgido um aumento de benefícios económicos futuros relacionados com um aumento num ativo ou com uma diminuição de um passivo e que possa ser quantificado com fiabilidade.	Quando tenha surgido um aumento dos recursos económicos da entidade relacionados com um aumento num ativo ou uma diminuição de um passivo, que possam ser mensurados com fiabilidade (não relacionado com contributos para o fundo social).	Derivado das alterações anteriores, os rendimentos são reconhecidos quando haja um dos recursos económicos e não um aumento de benefícios futuros.
Gastos	Quando tenha surgido uma diminuição dos benefícios económicos futuros relacionados com uma diminuição num ativo ou com um aumento de um	Quando tenha surgido uma diminuição dos recursos económicos da entidade relacionados com uma diminuição no ativo ou um aumento de um passivo, que	Situação igual à dos rendimentos, mas quando hajam diminuições de recursos económicos, em vez de diminuições de

	passivo e que possam ser mensurados com fiabilidade.	possam ser mensurados com fiabilidade.	benefícios económicos.

Fonte: FERREIRA *et al*, 2012, pg. 225

Da análise do quadro 6, a principal diferença nas condições gerais de reconhecimento é consequência, em primeira linha, da alteração do conceito de ativo. Mantendo-se o requisito da mensuração fiável, nos elementos do Balanço, foi eliminado a condição de probabilidade de obtenção de benefícios económicos futuros, passando a ser condição permitir atividades presentes e futuras. Relativamente aos elementos do desempenho, o termo benefícios económicos é alterado para recursos económicos.

3.1.5. Critérios de mensuração dos elementos das Demonstrações Financeiras

A mensuração é "o processo de determinar as quantias monetárias pelas quais os elementos das demonstrações financeiras devam ser reconhecidos e inscritos no balanço e na demonstração dos resultados" (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2009ªa, § 97).

A EC do SNC prevê diferentes bases de mensuração, sendo o custo histórico geralmente adotado, podendo contudo, ser utilizado critério de mensuração diferente ou de modo combinado. As bases de mensuração previstas são o custo histórico, custo corrente, valor realizável, valor presente e justo valor. (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2009a). Todas estas bases de mensuração estão presentes de algum modo na NCRF-ESNL.

De acordo com o critério do custo histórico, os ativos são registados pela quantia de caixa, ou equivalentes de caixa paga ou pelo justo valor da retribuição dada para os adquirir no momento da sua aquisição. Os passivos são registados pela quantia dos proventos recebidos em troca da obrigação, ou em algumas circunstâncias (por exemplo, impostos sobre o rendimento), pelas quantias de caixa, ou de equivalentes de caixa, que se espera que venham a ser pagas para satisfazer o passivo no decurso normal dos negócios.

Utilizando o custo corrente, os ativos são registados pela quantia de caixa ou de equivalentes de caixa que teria de ser paga se o mesmo ou um ativo equivalente fosse correntemente adquirido. Os passivos são registados pela quantia não descontada de caixa,

ou de equivalentes de caixa, que seria necessária para liquidar correntemente a obrigação. Note-se que o custo corrente assume especial importância na mensuração dos inventários que não virão a gerar fluxos de caixa (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011d, § 11.1).

Com a base de mensuração do valor realizável, os ativos são registados pela quantia de caixa, ou equivalentes de caixa, que possa ser correntemente obtida ao vender o ativo numa alienação ordenada. Os passivos são escriturados pelos seus valores de liquidação, isto é, as quantias não descontadas de caixa ou equivalentes de caixa que se espera que sejam pagas para satisfazer os passivos no decurso normal dos negócios.

No critério do valor presente, os ativos são escriturados pelo valor atual descontado dos futuros influxos líquidos de caixa que se espera que o item gere no decurso normal dos negócios. Os passivos são escriturados pelo valor atual descontado dos futuros exfluxos líquidos de caixa que se espera que sejam necessários para liquidar os passivos no decurso normal dos negócios.

Por fim, o justo valor representa a quantia pela qual um ativo poderia ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transação em que não exista relacionamento entre elas.

Dadas as especificidades do setor, a NCRF-ESNL prevê a mensuração ao custo considerado. Este critério será utilizado quando a entidade obtenha a título gratuito um ativo fixo tangível, em que o seu custo é desconhecido. Neste caso, o ativo é mensurado ao justo valor, ou ao valor pelo qual se encontram segurados, ou ao valor pelo qual figuravam na contabilidade (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011d, § 7.5).

3.2. Estrutura Concetual para ESNL em Espanha

Nesta segunda parte do capítulo III procedemos às abordagens dos pontos analisados em 3.1, mas para o caso espanhol.

3.2.1. Objetivo e utentes da informação financeira

O objetivo da informação financeira, que se compõe das DF principais, notas e quadros complementares, é fornecer informação acerca da situação financeira, dos resultados e fluxos reais das entidades empresariais (GONÇALVES, 2005).

A informação financeira deve ser útil para um conjunto de utentes que necessitam dela para as suas tomadas de decisões. Logo, o principal objetivo das DF é fornecer informações que permita aos utentes avaliar: o comportamento económico e financeiro da entidade, a sua estabilidade e vulnerabilidade e sua eficácia na consecução dos seus objetivos e a capacidade da entidade para manter os seus recursos correntes e não correntes, para financiá-los de forma adequada e para remunerar as suas fontes externas de financiamento (AECA, 2008).

Os utentes da informação financeira são as pessoas singulares ou coletivas que permitem às ESNL usufruir de recursos (tais como, quotas, legados ou doações), as pessoas singulares ou coletivas que realizem prestações gratuitas (como por exemplo, trabalho em regime de voluntariado), o Governo e outras entidades pública, os credores, os diretores e trabalhadores, entre outros, os beneficiários das atividades das ESNL (AECA, 2008).

3.2.2. Caraterísticas qualitativas da informação financeira

Como referimos, a informação financeira deve ter determinadas caraterísticas qualitativas com o intuito de cumprir os seus objetivos e, assim, garantir a eficácia da sua utilização por parte dos seus diferentes utilizadores. As principais caraterísticas qualitativas da informação financeira são a relevância e a fiabilidade, porque são estas caraterísticas que só por si ou em conjunção dão origem às outras caraterísticas. Assim sendo, são a base de tudo (MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, 2011, artigo 2.º)

Segundo o *Marco Conceptual* (MC)[22], a informação para ser relevante tem que ser completa, identificável, clara, comparável e tem que ter substância sobre a forma. Por outro lado, a informação financeira será fiável quando imparcial, objetiva, verificável, prudente e constitua uma representação fiel dos factos que pretendem ser analisados (AECA, 2008).

[22] Terminologia utilizada em Espanha para designar Estrutura Concetual.

Também no MC, a tempestividade, o balanceamento entre o benefício e o custo, e o balanceamento entre as caraterísticas qualitativas são constrangimentos da informação relevante e fiável.

A informação financeira tem que transparecer uma imagem fiel da sua situação económica. A expressão imagem fiel, abrangida pelo ordenamento jurídico espanhol, deve ser interpretada no sentido de satisfazer os objetivos da informação financeira, o cumprimento das caraterísticas qualitativas que se impõem às mesmas e o seguimento das hipóteses básicas que regulam a sua composição. Assim, considera-se que a obtenção da imagem fiel é o resultado da aplicação do MC (AECA, 2008).

3.2.3. Definição dos elementos das Demonstrações Financeiras

Os utilizadores das DF das ESNL fazem a avaliação da informação financeira na capacidade que a entidade possui para obter recursos e gerar liquidez. A capacidade de obter recursos ou a necessidade de libertá-los é, portanto, o suporte da definição dos elementos das DF. Esses elementos são os mesmos que os estabelecidos no normativo português.

De acordo com o MC, os ativos são "bens, direitos e outros recursos controlados economicamente pela entidade como resultado de acontecimentos passados, dos quais se espera que no futuro a entidade obtenha benefícios para a sua atividade". O MC esclarece que cumprirão esta definição os itens que incorporem potencial de serviço para os utilizadores ou beneficiários. Por sua vez, os passivos são "obrigações da entidade, surgida como consequência de acontecimentos passados, para cuja liquidação seja provável que a entidade tenha uma saída de recursos económicos". O fundo patrimonial constitui a parte residual dos ativos da entidade uma vez deduzidos todos os passivos, resultando da diferença entre o valor contabilístico dos ativos com o dos passivos. Nas ESNL o fundo patrimonial é constituído por contribuições feitas através de doações, quer no momento da sua constituição ou posteriormente, pelos fundadores ou parceiros, pelos excedentes acumulados e por outras variações (MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, 2011, artigo 4.º, n.º 1 a 3). Quanto aos elementos relacionados com o desempenho, consideram-se rendimentos os "incrementos do património líquido da entidade durante o exercício, na forma de influxos ou aumentos de valor dos ativos, ou diminuição dos passivos, sempre

que não estejam relacionados com novas contribuições, monetárias, ou não, para o Fundo Social". Os gastos são "diminuições no património líquido da entidade, durante o exercício seja sob a forma de saídas ou de depreciação no valor dos ativos ou do reconhecimento ou aumento dos passivos" (MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, 2011, artigo 4.º, n.º 4 e 5).

3.2.4. Critérios de reconhecimento dos elementos das Demonstrações Financeiras

A definição dos elementos das DF é condição necessária, mas não suficiente para a sua inclusão nas mesmas. Para tal inclusão ser possível é necessário que satisfaça os critérios gerais de reconhecimento enunciados na presente secção.

Assim, um ativo deve ser reconhecido no balanço quando for provável que permite atividades atuais e futuras para a entidade e também tenha um valor que possa ser mensurado de forma fiável. Um elemento será reconhecido como passivo quando, o seu valor possa ser determinado com fiabilidade no momento presente e a sua liquidação implique a obrigação de ter que prescindir de recursos, que permitiriam atividades futuras (MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, 2011, artigo 5.º, n.º 1 e 2). O reconhecimento de um rendimento ocorre com a consequência de um aumento dos recursos da entidade, sempre que a quantia possa ser mensurada com fiabilidade. Por outro lado, o reconhecimento de um gasto ocorre como consequência de uma diminuição dos recursos da entidade e a sua quantia possa ser mensurada com fiabilidade (MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, 2011, artigo 5.º, n.º 3 e 4).

3.2.5. Critérios de mensuração

O MC para as entidades sem fins lucrativos espanholas prevê os seguintes critérios de mensuração: custo histórico, justo valor, valor realizável líquido, valor atual, valor de uso, custo amortizado, valor contabilístico, valor residual, custo de venda, custos de transação atribuíveis a um ativo ou passivo financeiro e custo de substituição de um ativo (MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, 2011, artigo 6.º).

No custo histórico, os ativos registam-se pelo seu preço de aquisição ou custo de produção. Por custo histórico entende-se o valor que corresponde à contrapartida recebida em troca da constituição da dívida ou, em alguns casos, o montante de caixa e equivalentes de caixa que se espera entregar para liquidar uma dívida no curso normal das atividades.

Outro critério é o justo valor, que se traduz na quantia pela qual um ativo pode ser adquirido ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, para realizar uma transação em condições de independência mutua. Este valor determina-se sem deduzir os gastos de transação que possam ter ocorrido na sua venda. Não se considera justo valor, aquele que resulte de uma transação forçada, urgente ou derivado de uma liquidação involuntária.

Segundo o valor realizável líquido, os ativos são mensurados pela quantia de dinheiro e de outros itens de caixa que poderiam ser obtidos, no momento presente, pela venda não forçada dos mesmos no mercado, menos os custos estimados necessário para levar a cabo a venda. No caso de matérias-primas e produtos em curso terão em conta, também, os custos estimados necessários para completar a sua produção, construção ou fabricação.

No que respeita ao valor atual, este é definido pela quantia de fluxos de caixa recebidos ou pagos no curso normal de atividade (segundo se trate de um ativo ou de um passivo) atualizado para uma taxa de desconto apropriada.

O valor de uso é o valor presente dos fluxos de caixa futuros esperados de um ativo, através do seu uso no curso normal dos negócios (que também inclui a venda ou outra alienação), tendo em conta o seu estado atual, atualizado com uma taxa de juro de mercado sem riscos, ajustado pelos riscos específicos do ativo que não tenham sido considerados nas estimativas de fluxos de caixa futuros.

O custo amortizado aplica-se apenas a instrumentos financeiros e refere-se ao montante pelo qual foi inicialmente avaliado um ativo ou passivo financeiro, menos os reembolsos de capital que se teriam produzido, mais ou menos, conforme o caso, a diferença entre a quantia inicial e o valor de resgate no vencimento, imputada por meio do método de taxa de juro efetiva. Além disso, no caso de ativos financeiros, o valor pode ser reduzido das perdas por imparidade imputáveis a esses ativos.

O valor contabilístico é o montante líquido pelo qual um ativo ou um passivo é registado contabilisticamente uma vez deduzida, no caso dos ativos, a sua depreciação acumulada e qualquer imparidade acumulada que tenha sido registada.

O valor residual é o montante que se estima obter pela venda do ativo no terminar da sua vida útil, após dedução dos custos estimados para isso.

Os custos de venda são os custos atribuíveis à venda de um ativo que a entidade não teria caso não tivesse tomado a decisão de vender, excluindo os gastos financeiros e os impostos sobre os benefícios.

Referentes aos custos de transação atribuíveis a um ativo ou passivo financeiro, estes são custos atribuíveis à aquisição, emissão, venda ou outra forma de alienação de um ativo financeiro, ou a emissão ou a constituição de um passivo financeiro, que não se teria incorrido se a entidade não tivesse efetuado uma transação.

Por último, o custo de substituição (ou reposição) de um ativo é o montante atual que seria pago se a entidade comprasse um ativo com a mesma capacidade ou potencial de serviço, menos, a depreciação acumulada calculada sobre a base de tal custo, de forma a refletir o seu funcionamento e uso em benefício da entidade.

Expostas as particularidades das EC para as ESNL dos países ibéricos, debrucemo-nos, na parte seguinte, na comparação entre os dois países, de modo a concluirmos sobre os pontos de contacto e de afastamento entre ambos.

3.3. Comparação da Estrutura Concetual de Portugal e Espanha

Analisando os objetivos das DF das ESNL dos dois países, podemos concluir que em ambos os espaços geográficos o principal objetivo é a informação ser útil para os vários utentes de informação financeira. Relativamente a estes podemos dizer que, de um modo geral, os utentes da informação financeira coincidem. A diferença mais visível é que para as ESNL de Portugal o "público em geral" também é considerado um utente, designadamente todas as pessoas que direta ou indiretamente tenham interesses nestas entidades. No quadro 7 podemos verificar tais situações.

Quadro 7 – Objetivos e utentes da informação financeira das ESNL

País		Diferenças/Semelhanças
Portugal	Espanha	
Objetivo de proporcionar informação sobre a posição financeira, o desempenho e as alterações na posição financeira de uma entidade que seja útil a uma grande variedade de utentes nas suas tomadas de decisões económicas.	Objetivo de ser útil para uma vasto conjunto de utentes que dela necessitam para as suas tomadas de decisões.	De um modo geral, o objetivo de ambos os países é o mesmo. A principal preocupação é que a informação seja útil para os vários utentes da informação financeira.
Utentes: doadores/financiadores/associados, credores, os seus membros, voluntários, Estado e público em geral (grupos de interesse, associações de defesa do consumidor e todos os interessados no futuro da atividade).	Utentes: as pessoas singulares ou coletivas que fornecem recursos, as pessoas singulares ou coletivas que realizem prestações gratuitas, o Governo e outras entidades públicas, os credores, os diretores e trabalhadores e os beneficiários das atividades das ESNL.	Em ambos os países os utentes da informação financeira, de uma forma geral são os mesmos, contudo, em Portugal o *público em geral* também é considerado como utente.

Fonte: FERREIRA *et al*, 2012, pg. 229

O quadro 8 explora as caraterísticas qualitativas das DF das ESNL de Portugal e de Espanha. Em Portugal existem claramente quatro caraterísticas, enquanto que em Espanha as principais são a relevância e a fiabilidade, sendo a comparabilidade e a compreensibilidade caraterísticas adicionais.

Quadro 8 - Caraterísticas qualitativas das Demonstrações Financeiras das ESNL

País		Diferenças/Semelhanças
Portugal	Espanha	
Compreensibilidade, relevância, fiabilidade e comparabilidade.	Relevância e a fiabilidade.	A EC para as entidades portuguesas aponta quatro caraterísticas. O MC para entidades espanholas estabelece uma hierarquia (principais e secundárias)

Fonte: FERREIRA *et al*, 2012, pg. 229

Depois de analisar os elementos das DF das ESNL, tanto de Portugal como de Espanha, concluímos que em ambos os países a definição dos elementos é a mesma. Assim sendo, não há nenhuma diferença, neste aspeto, entre os países ibéricos. Tal situação pode ser confirmada no quadro 9.

Quadro 9 - Elementos das Demonstrações Financeiras das ESNL

País		Diferenças/Semelhanças
Portugal	Espanha	
Ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que permitam atividades presentes e futuras para a entidade.	Ativo é um recurso controlado economicamente pela entidade como resultado de acontecimentos passados, e com probabilidade de no futuro obter benefícios para a atividade da entidade, que se traduz no potencial de serviço para os utilizadores ou beneficiários	A definição de ativo é igual em Portugal e em Espanha, realçando-se a capacidade para permitir atividades presentes e e futuras em benefício dos utentes ou beneficiários.
Passivo é uma obrigação presente da entidade proveniente de acontecimentos passados, da liquidação da qual se espera que resulte uma redução de recursos da entidade que incorporam capacidade para realizar atividades futuras.	Um passivo é uma dívida ou obrigação da entidade, surgida como consequência de acontecimentos passados, para cuja liquidação é provável que a entidade tenha uma saída de recursos ou serviços que com capacidades para desenvolver atividades futuras.	De igual modo, a definição de passivo também é igual nos dois países.
O fundo patrimonial é um interesse residual nos ativos depois de deduzidos os passivos.	O fundo patrimonial constitui a parte residual dos ativos da entidade uma vez deduzidos todos os passivos.	Em ambos os países o conceito em si é o mesmo.
Os rendimentos são aumentos dos recursos económicos durante o período contabilístico na forma de influxos ou aumentos de ativos ou diminuição de passivos que resultem em aumentos no fundo patrimonial, que não sejam os relacionados com as contribuições para o fundo social.	O rendimento é um incremento dos recursos económicos da entidade, produzidos ao longo do exercício, na forma de influxos ou aumentos de valor dos ativos, ou diminuição do passivo, que originam aumentos do fundo patrimonial e não estão relacionadas com novas contribuições para o Fundo Social.	Tanto a EC de Portugal como a de Espanha definem os rendimentos da mesma forma.
Os gastos são diminuições nos recursos económicos na forma de exfluxos ou diminuição de ativos ou no aumento de passivos que resultem em diminuições do fundo	Um gasto é uma diminuição dos recursos económicos da entidade, produzidos ao longo do exercício contabilístico sob a forma de saídas ou de depreciação no valor dos	Da mesma forma que os rendimentos, os gastos também são definidos nos dois países da mesma maneira.

patrimonial	ativos ou de aumento do passivo, e que dão origem a diminuições do património.	

Fonte: FERREIRA *et al*, 2012, pg. 230

O reconhecimento dos elementos das DF das ESNL dos países ibéricos é igual nos dois casos. Note-se que, em ambos o reconhecimento de elementos no Balanço está condicionado aos recursos capazes de realizar atividades presentes e futuras e ao custo ou valor ser mensurado com fiabilidade. O quadro 10 traduz a comparação entre os dois países.

Quadro 10 - Considerações gerais de reconhecimento dos elementos das Demonstrações Financeiras das ESNL

País		Diferenças/Semelhanças
Portugal	Espanha	
Um ativo deve ser reconhecido quando for provável que permita atividades presentes e futuras para a entidade e tenha um custo/valor que possa ser mensurado com fiabilidade.	Um ativo deve ser reconhecido quando for provável que permita atividades atuais e futuras para a entidade e também tenha um valor que possa ser mensurado de forma fiável.	As considerações gerais de reconhecimento de todos os elementos são iguais nos países em estudo.
Um passivo deve ser reconhecido quando haja uma obrigação presente que implique a necessidade de, para a liquidar, ter de abdicar de recursos que incorporam a possibilidade de poder realizar atividades futuras e tenha um custo/valor mensurável com fiabilidade.	Um passivo deve ser reconhecido quando o seu valor possa ser determinado com fiabilidade no momento presente e o seu vencimento implique a obrigação de ter que prescindir de recursos, que incorporem a possibilidade de atividades futuras.	
Um rendimento deve ser reconhecido quando tenha surgido um aumento dos recursos económicos da entidade relacionados com um aumento num ativo ou uma diminuição de um passivo, que possam ser mensurados com fiabilidade (não relacionado com contributos para o fundo social).	Um rendimento deve ser reconhecido quando se produza um aumento dos recursos económicos, relacionado com um aumento dos ativos ou uma diminuição dos passivos, cuja quantia possa ser medida com fiabilidade (não relacionado com contributos para o fundo social).	
Um gasto deve ser reconhecido quando tenha surgido uma diminuição dos recursos económicos da entidade relacionados com uma	Um gasto deve ser reconhecido quando se produza uma diminuição dos recursos da entidade, relacionada com uma diminuição dos ativos ou um	

diminuição no ativo ou um aumento de um passivo, que possam ser mensurados com fiabilidade.	aumento dos passivos e, a sua quantia possa ser medida com fiabilidade.	

Fonte: FERREIRA *et al*, 2012, pg. 231

Por fim, temos os critérios de mensuração dos elementos das DF das ESNL nos dois países. De uma forma aparente, em Espanha, existem mais critérios de mensuração do que em Portugal. No entanto, uma análise mais detalhada permite-nos afirmar que os critérios espanhóis correspondem de forma direta e indireta aos critérios portugueses e em alguns casos, como por exemplo, o valor contabilístico e o valor residual não são, no nosso entender, critérios de mensuração. Acresce que em Portugal está previsto o custo considerado, algo que não ocorre em Espanha. No quadro 11 comparamos os critérios de mensuração estabelecidos para as entidades do Terceiro Setor dos dois países.

Quadro 11 - Critérios de mensuração dos elementos das Demonstrações Financeiras das ESNL

País		Diferenças/Semelhanças
Portugal	Espanha	
Custo histórico, Custo corrente, Valor realizável, Valor presente, Justo valor e Custo Considerado.	Custo histórico, Justo valor, Valor realizável, Valor atual, Valor de uso, Custo amortizado, Valor contabilístico, Valor residual, Custo de venda, Custos de transação atribuíveis a um ativo ou passivo financeiro e o Custo de substituição de um ativo.	Em Espanha estão estabelecidos, como tal, mais critérios de mensuração que em Portugal. Todavia, alguns critérios previstos no MC acabam por estar contemplados na EC.

Fonte: FERREIRA *et al*, 2012, pg. 223

Em suma, apesar de existirem algumas diferenças, a EC para as ESNL de Portugal e de Espanha são na sua essência idênticas pelo que podemos inferir que ao nível dos pilares da estrutura contabilística deste tipo de entidades existe, pelo menos a nível ibérico, harmonização contabilística.

3.4. Síntese

As caraterísticas das ESNL têm implicações nos utentes das DF. Os principais interessados na informação financeira são os doadores/financiadores/associados, os seus membros e o Estado. A adaptação fundamental da EC para as ESNL é o conceito de ativo. O requisito da *expetativa de obtenção de benefícios económicos futuros* é eliminado, sendo exigido *atividades presentes e futuras* através do recurso controlado. Consequentemente, os conceitos de passivo, gasto e rendimento sofreram a respetiva adaptação, assim como os requisitos gerais de reconhecimento desses elementos. O conceito de ativo para as ESNL é mais abrangente, permitindo o reconhecimento de, por exemplo, ativos do património histórico, artístico e cultural. Em termos de mensuração, aos critérios estabelecidos pela EC acrescenta-se o custo considerado, para os casos da aquisição de ativos fixos tangíveis a título gratuito.

Comparativamente com a EC para as ESNL de Espanha, verificámos que os utentes das DF, de uma forma geral, são os mesmos. Apesar de tudo, em Portugal o "público em geral" está referenciado como utente, situação que não ocorre em Espanha. Nos dois espaços geográficos o conceito dos elementos das DF foram adaptados no mesmo sentido, com o devido *transfer* para as condições gerais de reconhecimento. Relativamente aos critérios de mensuração constatámos que o MC apresenta um arsenal mais alargado. Porém, por um lado consideramos que essas bases de valorimetria têm correspondência nas apresentadas pela EC portuguesa e, por outro lado entendemos que alguns não são verdadeiramente critérios de mensuração. No entanto, o MC não contempla, ao contrário do que ocorre em Portugal, o custo considerado.

As adaptações na EC para as ESNL ajudam os interessados em compreender a norma contabilística para estas entidade, que abordamos no capítulo seguinte, fazendo uma análise a nível de Portugal e Espanha.

Capitulo IV – Normativo Contabilístico aplicável às Entidades do Setor Não Lucrativo

Neste capítulo exploramos o normativo contabilístico aplicável às ESNL em Portugal e em Espanha. O objetivo deste capítulo é expor o normativo que cada país usa e no final apresentar uma comparação entre Portugal e Espanha.

4.1. Normativo contabilístico aplicável às ESNL em Portugal

O Decreto-Lei n.º 36-A/2011 aprovou o regime de normalização contabilístico para as ESNL, tendo posteriormente sido publicada a Portaria n.º 105/2001 de 14 de março (modelos de demonstrações financeiras aplicáveis às ESNL), a Portaria n.º 106/2011 de 14 de março (código de contas específico para as ESNL) e o Aviso n.º 6726-B/2011 de 14 de março (NCRF-ESNL).

O Decreto-Lei n.º 36-A/2011 identifica as duas situações em que a referida norma não se aplica: é o caso das entidades que devam aplicar as NIC, nomeadamente por se encontrarem sob tutela do Banco de Portugal ou Instituto de Seguros de Portugal e das entidades com vendas e outros proveitos inferiores ou iguais a 150 000€ durante dois períodos económicos consecutivos, ficando estas últimas sujeitas ao Regime de Caixa (havendo exceções).

4.1.1. Estrutura e conteúdo das DF

Para as entidades que apliquem a normalização contabilística para ESNL estão previstas as seguintes DF: Balanço, Demonstração dos Resultados por Naturezas, Demonstração dos Resultados por Funções, Demonstração das Alterações nos Fundos Patrimoniais, Demonstração dos Fluxos de Caixa e Anexo (no anexo 1 deste trabalho constam os modelos de DF estabelecidos pela Portaria n.º 105/2001 de 14 de março). De acordo com o artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, só é obrigatório uma das duas Demonstrações dos Resultados e, em relação à Demonstração nos Fundos Patrimoniais esta é opcional ou elaborada por exigência de entidades públicas financiadoras.

A informação a apresentar na face do Balanço consta do respetivo modelo publicado na Portaria n.º 105/2011, de 14 de março. Os modelos apresentados na Portaria traduzem a informação mínima a apresentar em cada uma das DF.

As DF devem ser claramente identificadas e devem conter: o nome da entidade que relata e qualquer alteração nessa informação desde a data do Balanço anterior, a data do Balanço ou o período abrangidos pelas DF, a moeda de apresentação, e o nível de arredondamento utilizado na apresentação de quantias nas DF. Esta informação financeira deve ser apresentada, no mínimo, anualmente (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO, 2011d, §4.1 e 4.2).

Relativamente ao Balanço, este deve apresentar ativos correntes e não correntes, e passivos correntes e não correntes. Um ativo deve ser classificado como corrente quando satisfizer um dos seguintes critérios:

> " (…) espera-se que seja realizado, ou pretende-se que seja vendido ou consumido, no decurso normal do ciclo operacional da entidade; esteja detido essencialmente para a finalidade de ser negociado; espera-se que seja realizado num período até doze meses após a data do balanço; ou é caixa ou equivalente de caixa, a menos que lhe seja limitada a troca ou uso para liquidar um passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço" (§ 4.5).

Todos os restantes ativos que não se encontrem nestas condições devem ser considerados como não correntes, tais como os ativos tangíveis, intangíveis e financeiros cuja natureza seja de longo prazo. No ativo não corrente de algumas ESNL existem bens do património histórico e cultural, tais como, imóveis, arquivos, bibliotecas, museus, bens móveis, adiantamentos sobre bens do património histórico e cultural (§ 4.6). No que diz respeito ao passivo, deve ser classificado como corrente quando satisfizer qualquer um dos seguintes critérios:

> " (…) se espere que seja liquidado durante o ciclo operacional normal da entidade; esteja detido essencialmente para a finalidade de ser negociado; deva ser liquidado num período até doze meses após a data do balanço; ou a entidade não tenha um direito incondicional de diferir a liquidação do passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço" (§ 4.9).

Todos os outros passivos que não forem correntes devem ser classificados como não correntes.

Quanto à Demonstração dos Resultados, **"**todos os itens de rendimentos e de gastos reconhecidos num período devem ser incluídos nos resultados a menos que um outro capítulo o exija de outro modo" (§ 4.13). A sua classificação atenderá à sua natureza e não devem apresentar itens extraordinários (§ 4.15 e 4.16). A entidade terá que apresentar uma Demonstração dos Resultados por Natureza ou uma Demonstração dos Resultados por Funções (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011a, artigo 11.º). Atendendo ao estabelecido, é nossa opinião que a NCRF-ESNL direciona as entidades a elaborar a Demonstração dos Resultados por Natureza, sendo de elaboração facultativa a Demonstração dos Resultados por Funções.

O objetivo da Demonstração das Alterações nos Fundos Patrimoniais é o de refletir todas as alterações nos fundos patrimoniais entre dois períodos contabilísticos. Corresponde aos incrementos positivos ou negativos do fundo patrimonial da entidade, sendo assim apresentadas todas as variações ocorridas: as alterações que são geradas pelas atividades da entidade mas que não passam pela demonstração dos resultados; o resultado líquido do período, que representa a diferença entre rendimentos e gastos em cada período; e as que resultam das operações com instituidores (ANTÃO, 2011).

A Demonstração dos Fluxos de Caixa surge no conjunto das DF no sentido de divulgar unicamente os fluxos monetários que a entidade incorreu durante um período histórico, proporcionando um efeito de comparabilidade entre as entidades. Esta DF apresenta um formato de apresentação com o apuramento dos fluxos gerados nas atividades operacionais, de investimento e de financiamento (ANTÃO, 2011).

Por fim, temos o Anexo, cujas notas devem ser apresentadas de uma forma sistemática. Cada item na face do Balanço e da Demonstração dos Resultados, que tenha merecido uma nota no anexo, devem ter uma referência cruzada. As divulgações a efetuar pelas ESNL correspondem às publicadas através do anexo n.º 10 da Portaria n.º 986/2009, de 7 de setembro, documento esse que constitui uma compilação das divulgações exigidas para as designadas Pequenas Entidades, tal como definidas no Decreto-Lei n.º 158/2009, constando na Portaria n.º 105/2011, de 14 de março apenas as alterações que decorrem das especificidades das ESNL. Quer isto dizer que o modelo de Anexo a utilizar pelas ESNL é o modelo utilizado pelas Pequenas Entidades com algumas alterações, dada a especificidade daquelas entidades (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO, 2011d, § 4.17 e 4.18).

4.1.2. Regime de Caixa

O legislador nacional entendeu dispensar de um conjunto de obrigações as ESNL de pequena dimensão e atividade, criando, para efeito de prestação de contas, o Regime de Caixa.

Conforme mencionado no artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, ficam dispensadas da aplicação da normalização contabilística para as ESNL as entidades cujas vendas e outros rendimentos não excedam 150 000€ em nenhum dos dois exercícios anteriores, salvo quando estas integrem o âmbito de consolidação de contas ou estejam obrigadas à apresentação de qualquer uma das demonstrações financeiras referidas no n.º 1 do artigo 11.º[23], por disposição legal ou estatutária ou por exigência das entidades públicas financiadoras. As entidades dispensadas, e que não optem pela sua aplicação ficam obrigadas à prestação de contas em regime de caixa (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011a).

Para ilustrar o artigo 10.º, n.º 1, atente-se a título de exemplo, a instituição "O Lar Feliz" que se encontra no regime de caixa e viu aprovado em maio de 2012 um subsídio para a construção de um lar no montante de 200 000€, sendo que o mesmo será recebido em quatro *tranches* de 50 000€, nos meses de setembro de 2012, janeiro de 2013, maio de 2013 e novembro de 2013. Esta instituição teve outras receitas em 2012 no valor de 40 000€. De acordo com o artigo 10.º, como a instituição está no regime de caixa só vai considerar como proveitos de 2012 a parte do subsídio recebido (50 000€), o qual, adicionado aos outros proveitos de 40 000€, não ultrapassa o limite dos 150 000€, pelo que pode continuar em 2013 no regime de caixa.

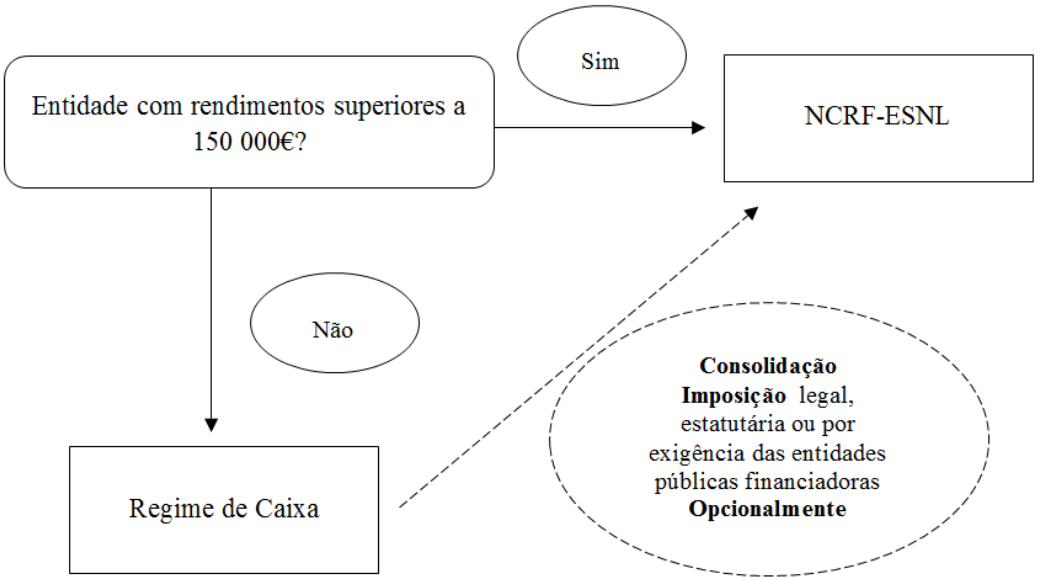
No início da atividade, o limite referido anteriormente reporta-se ao valor anualizado do total dos rendimentos estimados (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011a, artigo 10.º, n.º 2). Por exemplo, uma fundação entregou a declaração de início de atividade, no início do mês de novembro de 2012, esperando obter de vendas e outros rendimentos nos meses de novembro e dezembro desse ano a importância de 30 000€. Logo, a fundação tem de adotar a NCRF-ESNL, porque anualizando o valor de 30 000€ (180 000€), ultrapassa o limite de 150 000€.

[23] Balanço; Demonstração dos Resultados por Naturezas ou por Funções; Demonstração dos Fluxos de Caixa e Anexo.

Para as entidades dispensadas e que não optem pela aplicação da normalização contabilística para as ESNL, foram aprovados, na Portaria n.º 105/2011, de 14 de março, os seguintes modelos de mapas financeiros: Pagamentos e Recebimentos, Património Fixo e Direitos e Compromissos Futuros (no anexo 2 constam os mapas financeiros estabelecidos pela Portaria n.º 105/2011) (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011a, artigo 11.º, n.º 3 e MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011b, artigo 1.º, n.º 2 e Anexo II).

Um aspeto importante a considerar, está relacionado com a articulação entre o regime de caixa e o normativo constante no CIRC. O legislador fixou, tanto no âmbito do Decreto-Lei n.º 36-A/2011 como no artigo 124.º do CIRC um limite de 150 000€. Na figura 5 esquematizamos a aplicação do regime de caixa pelas ESNL:

Figura 5 – Aplicação do Regime de Caixa



Fonte: Elaboração própria

A contabilidade fundamentada na base de caixa, tem por característica o facto de o reconhecimento ser feito apenas quando se verifique uma entrada ou uma saída de dinheiro, ou seja, considera-se o momento do desembolso de uma quantia o exfluxo de um meio líquido de pagamento, e o momento de entradas de meios líquidos de pagamento o influxo. A principal vantagem desta base é a sua simplicidade de execução, bem como, a facilidade com que os utilizadores menos conhecedores podem entender a informação

apresentada. Contudo, existe a desvantagem de para acesso a financiamentos, designadamente subsídios comunitários, estas entidades veem-se obrigadas a aplicar também o regime do acréscimo e as DF previstas para este regime, pois este é normalmente um dos requisitos de acesso aos subsídios.

No que respeita ao Mapa de Recebimentos e Pagamentos é importante salientar que os recebimentos são agrupados pelas suas atividades próprias comerciais, capitais ou prediais. No caso dos pagamentos o legislador agrupa-os por funcionamento e por investimento. No Mapa de Património Fixo podem de ser criadas colunas extras para a identificação da data de aquisição, identificação do fornecedor e o número do documento. Neste modelo aparece separadamente o que já existia anteriormente e as aquisições do corrente exercício, de modo a evidenciar as quantias do mesmo. Esse mesmo património, caso a entidade considere relevante, pode ser ordenado de acordo com a tabela II do Decreto Regulamentar n.º 24/2009. No Mapa de Direitos e Compromissos Futuros, pretende-se que sejam elaboradas relações discriminativas de cada uma das rubricas e no caso de compromissos de natureza plurianual na coluna "Ano Previsto de Pagamento" deve-se indicar o período respetivo.

Deve-se, contudo, ter em conta que a Contabilidade é um sistema de informação e que estes quadros são apenas meros modelos base. Assim sendo, os mapas devem e podem ser alterados. Ou seja, a entidade que utilizar o regime de caixa pode adaptar os mapas à sua realidade, adicionando linhas ou colunas aos modelos, nomeadamente em relação a informações com interesse para a área fiscal.

Estes mapas são apresentados no final do período, contudo, a entidade deve criar mapas para poder cumprir com as obrigações fiscais e com as obrigações para com os seus financiadores ou mecenas.

4.1.3. Norma Contabilística e de Relato Financeiro para as ESNL

A NCRF-ESNL tem como objetivo estabelecer os principais aspetos de reconhecimento, mensuração e divulgação, com as devidas adaptações para as ESNL (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011d, §1).

No caso de lacunas desta Norma deverão ser superadas, supletivamente e pela ordem indicada: às NCRF e Normas Interpretativas (NI); às Normas Internacionais de Contabilidade, adotadas ao abrigo do Regulamento n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho; e às IAS e IFRS, emitidas pelo IASB, e respetivas interpretações (SIC e IFRIC).

Neste ponto vamos dar mais enfâse à mensuração e divulgações específicas para este tipo de entidades. A NCRF-ESNL, segue a mesma estrutura da NCRF-PE, podendo-se dizer que é uma transposição desta com as adaptações necessárias tendo em vista as entidades a que se destina, encontrando-se dividida em 18 capítulos e aborda os seguintes aspetos que constam das NCRF: adoção pela primeira vez da NCRF-ESNL; políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros; ativos fixos tangíveis; ativos intangíveis; locações; custos de empréstimos obtidos; inventários; rédito; provisões, passivos contingentes e ativos contingentes; contabilização dos subsídios e outros apoios; efeitos de alterações em taxas de câmbio; impostos sobre o rendimento; instrumentos financeiros e benefícios aos empregados.

4.1.3.1. Adoção pela primeira vez da NCRF-ESNL

A adoção da NCRF-ESNL pela primeira vez implica a elaboração de um Balanço de abertura, o qual constitui o ponto de partida da aplicação da NCRF-ESNL e servirá de comparativo nas primeiras DF elaboradas de acordo com esta norma. Assim, no Balanço de abertura relativo à primeira aplicação a entidade deve: manter reconhecidos pela quantia escriturada todos os ativos e passivos cujo reconhecimento se mantenha a ser exigido por esta norma; reconhecer todos os ativos e passivos cujo reconhecimento passe a ser obrigatório por esta norma, sendo a respetiva mensuração efetuada nos termos nela previstos, não sendo todavia permitida, em nenhum caso, a utilização do justo valor à data da transição; desreconhecer itens como ativos ou passivos se a presente norma o não permitir; e efetuar as reclassificações necessárias, seja por alterações do plano de contas ou de conteúdo do normativo aplicável. No que diz respeito às quantias que estão relacionadas com a diferença de transição, estas devem ser reconhecidas no fundo patrimonial. O registo contabilístico atende aos seguintes aspetos: as ESNL que, à data da publicação do Decreto-Lei n.º 36 - A/2011, de 9 de março, não tivessem contabilidade organizada ou que não

estivessem dispensadas da aplicação do normativo utilizariam como contrapartida a conta de dotação inicial dos fundos patrimoniais (51-Fundos); no caso de entidades que tinham contabilidade organizada, a rubrica de contrapartida seria de resultados transitados (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011d, §5.2, 5.6 e apêndice).

No que respeita às divulgações, no final do primeiro exercício após transição, estas devem incluir: uma explicação sobre a forma como a transição dos anteriores princípios contabilísticos geralmente aceites para a NCRF - ESNL, afetou a sua posição financeira e o seu desempenho financeiro relatados e uma explicação sobre a natureza das diferenças de transição que foram reconhecidas como Fundos Patrimoniais (§ 5.4).

4.1.3.2. Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros

Referente às políticas contabilísticas, a NCRF-ESNL estabelece os critérios para a seleção e aplicação de políticas contabilísticas, mencionando, designadamente, que as políticas contabilísticas a aplicar decorrem do estabelecido em cada capítulo que trate da transação, acontecimento ou condição em causa (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011d, §6.1).

Também nesta norma se exige a consistência na aplicação das políticas contabilísticas, essencialmente para que a informação financeira seja comparável. Porém, é permitida alterações nas políticas contabilísticas, desde que exigida por uma Norma ou Interpretação, ou voluntariamente, de forma retrospetiva/prospetiva se dela resultarem DF com informação fiável e mais relevante sobre os efeitos das transações, outros acontecimentos ou condições, na posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa da entidade (§ 6.4 e 6.5).

As alterações nas estimativas contabilísticas e erros também foram contempladas nesta NCRF-ESNL. Quanto às alterações das estimativas foi estabelecido o princípio geral da aplicação prospetiva. Assim, os efeitos dessas alterações serão incluídos nos resultados do período de alteração, se a alteração afeta apenas esse período; ou período de alteração e futuros períodos, se a alteração afetar mais que um período.

Relativamente aos erros, a norma refere concretamente que a correção de um erro material de um período anterior é excluída dos resultados do período em que o erro é

detetado, sendo registada diretamente em resultados transitados (§ 6.7 a 6.9), no caso dos erros não materialmente relevantes são registados na conta de gastos ou rendimentos "correções relativas a períodos anteriores".

O normativo para as ESNL apresenta, neste ponto, mais concretamente sobre os erros, um tratamento diferente em relação ao normativo geral. Enquanto que para as ESNL os erros são corrigidos diretamente em resultados transitados, para as entidades gerais esses erros são reexpressos em períodos anteriores.

A NCRF-ESNL não prescreve uma divulgação específica, assim sendo, deve manter as divulgações do normativo das pequenas entidades (PE) com as devidas alterações (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2009b).

4.1.3.3. Ativos fixos tangíveis

Em matéria de mensuração, a regra geral é que um bem do ativo fixo tangível deve ser mensurado pelo seu custo, ou seja, um item do ativo fixo tangível deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011d, § 7.8 e 7.9).

Nestas entidades existem bens do ativo fixo tangível atribuídos a título gratuito em que o custo pode ser desconhecido. Nesta situação aplica-se o critério do custo considerado. Nesta base valorimétrica os bens são mensurados ao justo valor, ao valor pelo qual se encontram segurados, ou ao valor pelo qual figuravam na sua contabilidade da anterior entidade (§ 7.5).

No entanto, caso existam diferenças significativas entre a quantia escriturada segundo o modelo do custo e o justo valor dos ativos, a entidade poderá, alternativamente, utilizar o modelo de revalorização, ou seja, um item do ativo fixo tangível cujo justo valor possa ser mensurado fiavelmente deve ser escriturado por uma quantia revalorizada, que é o seu justo valor à data da revalorização menos qualquer depreciação acumulada subsequente e perdas por imparidade acumuladas subsequentes como política contabilística e deve aplicar essa política a uma classe inteira de ativos fixos tangíveis (§ 7.8 e 7.10).

No que se refere à depreciação, a norma determina que os eventuais bens do património histórico, artístico e cultural não são objeto de depreciação (§ 7.15), pois são

bens que pela sua natureza não perdem valor, aliás, podendo ter é aumento de valor. Devido às especificidades do património das ESNL os ativos fixos tangíveis estão desdobrados em *bens do domínio público* - "inclui os bens de domínio público, definidos na legislação em vigor, de que a entidade contabilística é administrante ou concessionária" - e *bens do património histórico, artístico e cultural* - "bens do domínio privado que cumpram as condições exigidas por lei para a classificação dos bens como património histórico, de interesse artístico, histórico, arqueológico, etnográfico, científico ou técnico, assim como o património documental e bibliográfico, arquivos" (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011c).

Os métodos de depreciação usados nos ativos fixos tangíveis, de acordo com o § 7.21 da NCRF-ESNL, podem ser o método da linha reta, o método do saldo decrescente e o método das unidades de produção.

Embora a NCRF-ESNL não regule as imparidades, uma entidade deverá avaliar se um bem do ativo fixo tangível está ou não em imparidade recorrendo para o efeito as disposições da NCRF 12 – Imparidade de Ativos (§ 7.23).

Em relação às divulgações, as entidades do Terceiro Setor deverão considerar uma divulgação adicional referente ao montante e natureza dos bens do património histórico, artístico e cultural (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011b).

Comparando este modelo com o modelo geral existe uma diferença relativamente à mensuração. Enquanto que no modelo geral a mensuração só pode ser através do modelo do custo ou de revalorização no modelo para as ESNL a mensuração pode ser feita por esses dois modelos e pelo custo considerado.

4.1.3.4. Ativos intangíveis

Os ativos intangíveis, de um modo geral, utilizam os mesmos critérios citados para os ativos fixos tangíveis (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011d, § 8.1).

Um ativo intangível deve ser mensurado, inicialmente, pelo seu custo, sendo determinado de acordo com as regras para os ativos fixos tangíveis. Os ativos intangíveis gerados internamente só são reconhecíveis como ativos intangíveis quando se encontram

na fase de desenvolvimento e após serem preenchidas as condições que contribuam para o desenvolvimento das atividades presentes e futuras da entidade (§ 8.6 e 8.7).

Após o reconhecimento inicial, tal como na NCRF-PE, os ativos intangíveis devem ser mensurados pelo modelo de custo, não sendo permitido a mensuração pelo modelo de revalorização (§ 8.11 e 8.12). Este último aspeto é diferenciador para o modelo geral.

Uma diferença desta norma com a NCRF-PE é que a norma para as ESNL não contempla os ativos intangíveis relacionados com as matérias ambientais e no normativo geral esta matéria tem uma norma própria.

Um ativo intangível pode ter vida útil finita ou indefinida. Assim, se tiver uma vida útil finita deve ser imputada a quantia depreciável numa base sistemática durante a sua vida útil e a amortização deverá terminar quando o ativo for desreconhecido. Por outro lado, um ativo intangível tem uma vida útil indefinida quando, com assento numa análise de todos os fatores importantes, não houver limite previsível para o período durante o qual se espera que o ativo proporcione influxos de caixa líquidos para a entidade (§ 8.13 e 8.14). Assim, se a vida útil for finita será o custo menos as depreciações menos as perdas por imparidade; caso a vida útil seja indefinida será o custo menos as perdas por imparidade, não havendo depreciações.

Quando alguma das condições de reconhecimento não se verificam, então todos os dispêndios incorridos devem ser considerados como gasto do período, salvo se fizerem parte do custo de um ativo intangível que satisfaça os critérios de reconhecimento. É de salientar que, no caso dos dispêndios com um ativo intangível terem sido reconhecidos em primeiro lugar como gastos, então não devem ser posteriormente incluídos no custo do ativo intangível. Ou seja, depois de serem reconhecidos como gastos, não podem vir a ser capitalizados (§ 8.8 e 8.10).

As divulgações destes ativos têm como base as divulgações do § 6 da Portaria 986/2009 não se aplicando, contudo, a parte das divulgações referentes às matérias ambientais (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011b).

4.1.3.5. Locações

A NCRF-ESNL, descreve as locações como financeiras ou operacionais, conforme o locador transferir substancialmente para o locatário todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade, atendendo à substância sobre a forma. A norma centra-se unicamente no tratamento contabilístico (reconhecimento e mensuração) das locações nas DF do locatário. Portanto, não é abordado as locações na DF do locador e o *leasebeak.* Quanto ao aspeto abordado pela norma não existe divergência face ao outro normativo: na locação financeira o bem é reconhecido como ativo e na locação operacional os dispêndios são reconhecidos como gastos (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011d, § 9).

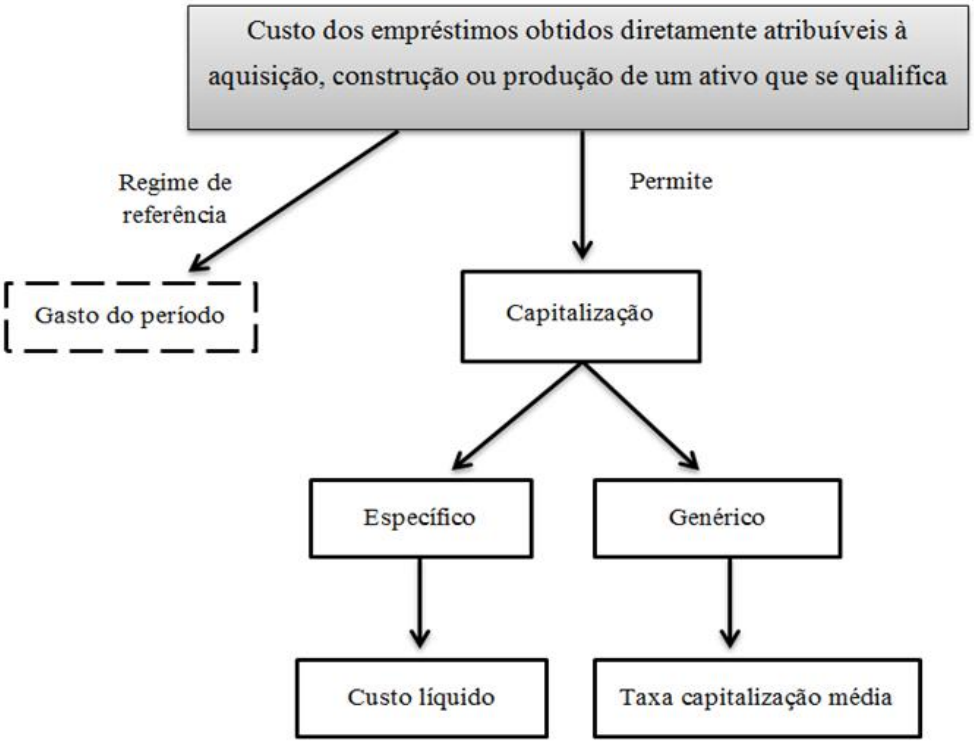
Em termos de divulgações não se aplica o § 7.3 da Portaria n.º 986/2009, dado que a informação financeira no locador está excluída do âmbito desta norma (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011b).

4.1.3.6. Custo de empréstimos obtidos

Quanto aos custos de empréstimos obtidos, mantém-se o regime de referência do reconhecimento dos mesmos como um gasto do período em que sejam incorridos, permitindo-se que, em circunstâncias excecionais os mesmos possam ser capitalizados. Estão neste caso, os custos de empréstimos obtidos que sejam diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo que se qualifica[24] podem ser capitalizados como parte do custo desse ativo, quando seja provável que deles resultarão benefícios para o desenvolvimento de atividades futuras da entidade e tais custos possam ser fiavelmente mensurados (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011d, § 10.3). A figura 6 esquematiza o referido anteriormente.

[24] É um ativo que se qualifica quando leva necessariamente um período substancial de tempo para ficar pronto para o seu uso pretendido ou para venda.

Figura 6 – Custo de empréstimos obtidos



Fonte: Elaboração própria

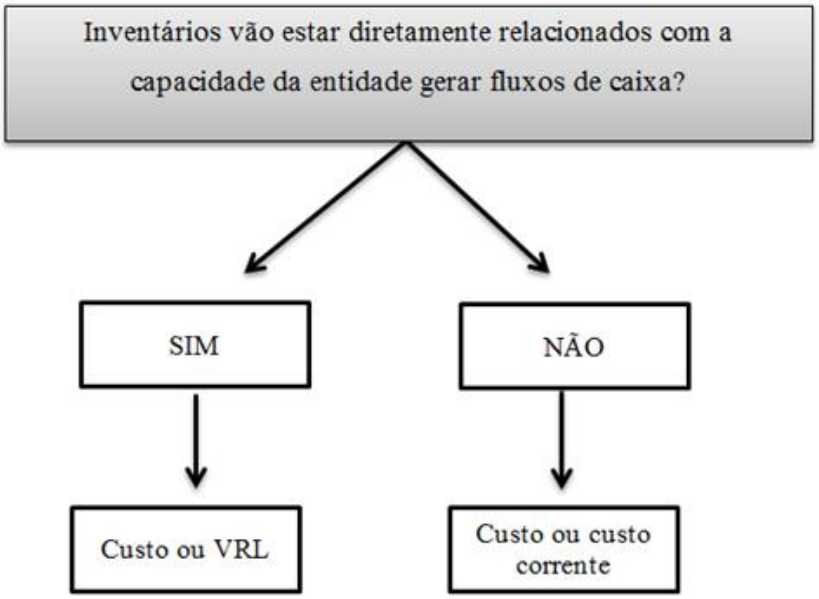
Segundo o § 10.8, a capitalização dos custos de empréstimos obtidos como parte do custo de um ativo que se qualifica deve começar quando os dispêndios com o ativo estejam a ser incorridos, os custos de empréstimos obtidos estejam a ser incorridos e as atividades que sejam necessárias para preparar o ativo para o seu uso pretendido ou venda estejam em curso. A capitalização deve cessar quando essencialmente todas as atividades necessárias para preparar o ativo selecionável para o seu uso pretendido ou para a sua venda estejam concluídas (§ 10.11).

4.1.3.7. Inventários

Quanto aos inventários, o princípio geral é que os inventários devem ser mensurados inicialmente ao custo histórico (aquisição/produção) e subsequente ao custo histórico ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo. Em relação aos bens para distribuir gratuitamente devem ser mensurados inicialmente ao custo histórico (aquisição/produção),

subsequente, devem ser mensurados ao custo histórico ou custo corrente, dos dois o mais baixo. Os bens obtidos a título gratuito para distribuir gratuitamente são mensurados ao custo corrente mas, se forem para vender são mensurados pelo valor realizável líquido. Se os bens forem produto agrícola colhido proveniente de ativos biológicos, estes são mensurados inicialmente pelo justo valor menos custos estimados no ponto de venda na altura da colheita e subsequentemente serão mensurados pelo mais baixo do custo (resulta da mensuração inicial) ou valor realizável líquido (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011d, § 11.1 e 11.11). A figura 7 ilustra o referido anteriormente.

Figura 7 – Mensuração dos inventários



Fonte: Elaboração própria

As ESNL terão de prestar informação adicional, relativamente sobre os inventários escriturados pelo custo corrente (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011b).

4.1.3.8. Rédito

Neste ponto exploramos o tratamento contabilístico do rédito proveniente das transações e acontecimentos, tais como, venda de bens, prestação de serviços e uso por

outros de ativos da entidade que produzam juros, *royalties* e dividendos (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011d, § 12.1).

O rédito deve ser mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber, a qual, geralmente, é determinada por acordo entre a entidade e o comprador ou utente do ativo, tendo em conta a quantia de quaisquer descontos comerciais e de quantidade concedidos pela entidade (§ 12.2). Note-se que no âmbito destas entidades não têm expresso o valor presente, contemplado para o modelo geral do SNC.

No que respeita aos aspetos relacionados com divulgações verificamos que não sofreram quaisquer alterações ou adaptações, assim sendo, as divulgações serão as mesmas do § 10 da Portaria n.º 986/2009.

4.1.3.9. Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes

A quantia reconhecida como uma provisão deve ser a melhor estimativa do dispêndio exigido pra liquidar a obrigação presente à data do Balanço (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011d, § 13.13).

Este ponto tem matéria específica para as ESNL, mais concretamente, sobre as provisões do setor mutualista.

> "As responsabilidades assumidas relativamente a períodos futuros com as modalidades complementares de Segurança Social subscritas pelos Associados, resultarão de estudos atuariais anualmente efetuados. Nestas modalidades incluem-se, nomeadamente, subsídios de funeral, subsídios por morte, subsídio de sobrevivência, pensões de reforma, capital de reforma, rendas vitalícias, subsídios a prazo, planos de poupança e capitais de previdência.
>
> Deve ser construída informação de resultados relativa aos fundos permanentes relacionados com cada uma das modalidades acima referenciadas, destinados a garantir as responsabilidades assumidas e que não deve ser inferior ao valor das provisões criadas para o efeito." (§ 13.30 e 13.31).

Esta situação teve reflexo no plano de contas. Para efeito encontram-se destinadas as contas 298 – Provisões específicas do setor e 678 - Provisões específicas do setor.

Das divulgações previstas para as PE excluem-se as referentes a matérias ambientais, assunto não explorado para as ESNL. Por força das provisões para o setor mutualista deverá ser considerado uma nota adicional indicando o valor dos fundos permanentes por modalidade associativa das mutualidades e do património liquido que lhes está afeto, assim como do respetivo grau de cobertura face às provisões matemáticas necessárias (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011b).

4.1.3.10. Subsídios e outros apoios

Neste ponto, começamos por realçar a alteração da designação relativamente à norma de referência que se denomina "Subsídios do Governo e divulgação de apoios do Governo", deixando a NCRF-ESNL de utilizar a expressão "Governo", uma vez que este capítulo da norma tem um âmbito mais alargado para este tipo de entidades; os financiadores são diferenciados e existe com alguma predominância a figura das doações. Os donativos relacionados com ativos fixos tangíveis ou intangíveis são registados na conta 59 – Outras variações nos fundos patrimoniais, ou seja são equiparados aos subsídios tendo o processo de imputação igual aos dos subsídios.

Os subsídios relacionados com ativos, incluindo os subsídios não monetários, devem ser inicialmente reconhecidos no Balanço como componente dos Fundos Patrimoniais. Subsequentemente são imputados numa base sistemática como rendimentos durante os períodos necessários para balanceá-los com os custos relacionados que se pretende que eles compensem, ou seja, na proporção das amortizações efetuadas em cada período, tal como referido no ponto 14.9 da NCRF-ESNL – princípio do balanceamento. Os subsídios não monetários devem ser mensurados pelo justo valor, caso esse valor não possa ser determinado com fiabilidade devem ser mensurados pelo valor nominal (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011d, §14.8).

Note-se que este tipo de subsídios sofreram modificação face ao normativo contabilístico anterior (POC ou POC setorial), em que eram apresentados no Balanço como passivo (ANTÃO, 2011).

Os subsídios relacionados com o rendimento são atribuídos a determinada entidade para garantir uma rentabilidade mínima ou para compensar *deficits* de exploração de um

exercício económico. Estes são reconhecidos como rendimento desse exercício (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011d, §14.10).

De acordo com a Portaria n.º 105/2011, a divulgação dos subsídios terão duas alíneas novas paras as ESNL, referente aos benefícios sem valor atribuído, materialmente relevantes, obtidos de terceiras entidades e sobre os principais doadores/fontes de fundos. Estes apoios poderão ser relevantes ao ponto de a sua não divulgação comprometer a elaboração de DF fidedignas e verdadeiras. São exemplos destes apoios os concelhos técnicos e de comercialização gratuitos, os empréstimos sem juros ou com taxas de juros insignificantes, a disponibilização de equipamentos sem custos, entre outros (§ 14.12 e 14.13).

4.1.3.11. Alterações em taxas de câmbio

A NCRF-ESNL determina que uma transação em moeda estrangeira deve ser registada, no momento do reconhecimento inicial na moeda funcional, pela aplicação à quantia de moeda estrangeira da taxa de câmbio entre a moeda funcional e a moeda estrangeira à data da transação. Subsequentemente, à data de cada balanço: os itens monetários em moeda estrangeira devem ser mensurados pelo uso da taxa de fecho, determinando-se os respetivos ganhos ou perdas originados pelas variações das taxas de câmbio; os itens não monetários são mensurados pela aplicação da taxa de câmbio à data da transação, ou seja, não há lugar ao apuramento e reconhecimento de diferenças de câmbio (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011d, § 15.1 a 15.4).

As divulgações para as ESNL não sofrem qualquer alteração relativamente às estabelecidas pelas pequenas entidades.

4.1.3.12. Impostos sobre o rendimento

O tratamento contabilístico dos impostos sobre o rendimento é, salvo disposição específica, o método do imposto a pagar. Os passivos/ativos são mensurados pela quantia que se espera que seja paga/recuperada às autoridades fiscais, usando as taxas fiscais e leis fiscais aprovadas à data do balanço. As ESNL que tiverem operações que originem impostos diferidos devem abandonar este tratamento e aplicar integralmente a norma do

modelo geral (não a NCRF PE pois o tratamento é idêntico à NCRF ESNL). Os impostos correntes para períodos correntes e anteriores devem, na medida em que não estejam pagos, ser reconhecidos como passivos. Se a quantia já paga com respeito a períodos correntes e anteriores exceder a quantia devida para esses períodos, o excesso deve ser reconhecido como um ativo. A contabilização dos efeitos de impostos correntes de uma transação ou de outro acontecimento é consistente com a contabilização da transação ou do próprio acontecimento. Assim, relativamente, a transações e outros acontecimentos reconhecidos nos resultados, qualquer efeito fiscal relacionado também é reconhecido nos resultados. Se porventura, o facto patrimonial é reconhecido diretamente no fundo patrimonial, então o efeito fiscal também deverá sê-lo (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011d, § 16).

Neste ponto também não existe qualquer alteração ao nível das divulgações face às divulgações de referência.

4.1.3.13. Instrumentos financeiros

O presente ponto aplica-se aos instrumentos financeiros com exceção de: investimentos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos; direitos e obrigações no âmbito de um plano de benefícios a empregados; e direitos no âmbito de um contrato de seguro a não ser que o contrato de seguro resulte numa perda para qualquer das partes em resultado dos termos contratuais que se relacionem com as alterações no risco segurado, alterações na taxa de câmbio, entrada em incumprimento de uma das partes e locações, a não ser que a locação resulte numa perda para o locador ou locatário como resultado dos termos do contrato que se relacionem com as alterações no preço do bem locado, alterações na taxa de câmbio e a entrada em incumprimento de uma das contrapartes (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011d, § 17.1).

Dado o cariz destas entidades, é logico, que o fundo patrimonial não está neste âmbito, ao contrário do que acontece com o capital próprio para o modelo geral ou PE.

De acordo com o §17.3, da NCRF-ESNL, estas entidades devem mensurar ao custo menos perda por imparidade instrumentos tais como clientes, fornecedores, outras contas a receber, outras contas a pagar ou empréstimos bancários, incluindo os em moeda

estrangeira e contratos para conceder ou contrair empréstimos. Com este modelo, os custos de transação são incluídos na mensuração inicial do ativo financeiro ou passivo financeiro.

Os instrumentos financeiros negociados em mercado líquido e regulamentado, devem ser mensurados ao justo valor, reconhecendo-se as variações no valor destes instrumentos por contrapartida de resultados do período (§ 17.5).

À data de cada período de relato financeiro, uma entidade deve avaliar a recuperabilidade de todos os ativos financeiros. Se existir uma evidência objetiva de imparidade, a entidade deve reconhecer uma perda por imparidade na Demonstração dos Resultados (§ 17.6).

Nesta norma não se aplica o custo amortizado como na norma geral e no modelo para pequenas empresas.

No que diz respeito às divulgações, a alteração existente para as entidades do Terceiro Setor é a eliminação dos n.º 15.6 e 15.7 da Portaria n.º 986/2009, uma vez que se referem ações do capital social e de aumentos de capital, correspondentemente.

4.1.3.14. Benefícios aos empregados

A contabilização dos benefícios a curto prazo é normalmente linear, uma vez que, não são necessários pressupostos atuariais para mensurar a obrigação ou o custo e não há possibilidade de qualquer ganho ou perda atuarial. As obrigações dos benefícios a curto prazo são mensuradas numa base não descontada, de acordo com o princípio do acréscimo. Uma entidade deve reconhecer um passivo quando um empregado tiver prestado serviços em troca de benefícios a pagar no futuro, e deve reconhecer um gasto quando a entidade consumir o benefício económico proveniente do serviço proporcionado por um empregado em troca desses benefícios (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2011d, § 18.1 e 18.5).

A NCRF-ESNL não trata de outros benefícios aos empregados, tais como, benefícios pós-emprego (como por exemplo, pensões, seguros de vida, entre outros) e outros benefícios a longo prazo dos empregados (nomeadamente, licença sabática, jubileu, entre outras situações). Em caso de necessidade aplica-se a NCRF 28. A mensuração deste ponto é feita ao mais baixo de:

- valor presente mais ganhos atuais menos custos de serviços passados ainda não reconhecidos menos o justo valor à data do Balanço; ou
- total líquido de perdas atuais e custos passados não reconhecidos; e o valor presente de benefícios económicos (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2009c).

No que se refere às divulgações, as ESNL terão duas divulgações adicionais. Procedendo em conformidade deverão informar sobre o "número de membros dos órgãos diretivos e alterações ocorridas no período de relato financeiro e informação sobre as remunerações dos órgãos diretivos" (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO, 2011b).

4.2. Normativo contabilístico aplicável às ESNL em Espanha

Nesta segunda parte, abordamos os princípios adotados pelo PGC para ESNL. No seguimento do ponto anterior iniciamos com a estrutura e conteúdos das DF e posteriormente analisamos as bases de reconhecimento e mensuração aplicáveis às transações individuais ou eventos económicos, bem como dos vários ativos.

4.2.1. Estrutura e Conteúdos das DF

As contas anuais compreendem o Balanço, Demonstração dos Resultados, e o Anexo (no anexo 3 deste trabalho constam os modelos de DF estabelecidos pelo Real Decreto 1491/2011 de 24 de octubre). Esses documentos formam uma unidade e devem apresentar a imagem fiel do património, da situação financeira e dos resultados das atividades da entidade (MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, 2011).

As DF mencionadas devem ser identificadas, indicando de forma clara e em cada um desses documentos a sua denominação, a entidade a que se referem e o ano a que dizem respeito. Estas DF devem ser preparadas expressando os seus valores em euros, no entanto, os valores podem ser expressos em milhares ou milhões de euros, quando a magnitude dos números assim o justifique.

Relativamente à estrutura, as DF das ESNL devem adaptar-se ao modelo normal. As ESNL podem utilizar o modelo reduzido das DF nos seguintes casos:

- Balanço e Anexo reduzido, pelas entidades em que à data de encerramento do exercício apresentem pelo menos duas das seguintes circunstâncias: que o total de ativos não exceda 2,85 milhões de euros; o valor do rendimento total anual não exceda cinco milhões e setecentos mil euros; e o número médio de empregados durante o ano não exceda 50;
- Demonstração dos Resultados reduzida, pelas entidades em que à data de encerramento do exercício apresentam pelo menos duas das seguintes circunstâncias: que o total de ativos não exceda onze milhões e quatrocentos mil euros; o valor do se rendimento total anual não exceda vinte e dois milhões e oitocentos mil euros; e o número médio de empregados durante o ano não exceda 250 (MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, 2011, Tercera Parte, art.º 3.º).

O Balanço, que inclui, com a devida separação, ativos, passivos e fundo patrimonial da entidade, será apresentado tendo em conta a classificação das contas corrente e não corrente e de ativos financeiros e passivos financeiros.

A classificação entre as contas correntes e não correntes realiza-se de acordo com os seguintes critérios:

- Os ativos correntes incluem: os ativos que a entidade espera vender, consumir ou realizar a curto prazo, ou seja, dentro de um período máximo de um ano, consequentemente os ativos financeiros não correntes são reclassificados em correntes na parte correspondente; os ativos financeiros contabilizados ao justo valor, excluindo derivados financeiros cujo período de liquidação seja superior a um ano; caixa e equivalentes de caixa, cuja utilização não seja limitada a troca ou uso para liquidar um passivo, pelo menos, dentro de um ano a contar da data final do ano. Outros ativos, em particular os ativos Património Histórico são classificados como não correntes.
- Os passivos correntes compreendem: as obrigações cujo vencimento ou extinção que se espera que ocorram no curto prazo, ou seja, dentro de um período máximo de um ano a partir da data de encerramento do exercício, em particular aquelas obrigações para as quais a entidade tem um direito

incondicional de diferir o pagamento dentro desse prazo (senão, os passivos não correntes serão reclassificados em correntes até ou na fração correspondente); os passivos financeiros contabilizados ao justo valor, excluindo derivados financeiros cujo período de liquidação superior a um ano. Os restantes passivos são classificados como não correntes.

Na distinção de ativo financeiro e passivo financeiro podem ser apresentados no Balanço pelo seu valor líquido sempre que ocorram simultaneamente as seguintes condições: a entidade tenha, nesse momento, o direito de compensar os montantes reconhecidos e a entidade pretende estabelecer valores líquidos, ou realizar o ativo e liquidar o passivo simultaneamente. As mesmas condições devem ser satisfeitas antes que a entidade possa apresentar os seus ativos e passivos líquidos de impostos fiscais. Não obstante o acima exposto, no caso de uma transferência de um ativo financeiro que não se qualifique para o desreconhecimento de acordo com as políticas contabilísticas e de avaliação, a responsabilidade financeira associada com o reconhecimento não pode ser compensada com os ativos financeiros relacionados (MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, 2011, Tercera Parte, art.º 5.º).

Relativamente à Demonstração dos Resultados, esta engloba a Demonstração das Alterações nos Fundos Patrimoniais, ao qual, esta reflete as variações do fundo patrimonial decorrentes ao longo do ano, para os seguintes itens: resultado do exercício; montante dos rendimentos ou gastos reconhecidos diretamente no fundo patrimonial; transferências ou reclassificações feitas para o resultado do exercício; ajustes devido às alterações nas políticas contabilísticas e de correções de erros; alterações nos níveis de qualificação da fundação ou fundo social; e todas as outras alterações que ocorrem no património líquido (MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, 2011, Tercera Parte, art.º 6.º).

De acordo com o art.º 7.º, o Anexo normal, contempla as informações contidas nas outras DF. O modelo contém as informações mínimas, no entanto, nos casos em que as informações solicitadas não sejam significativas não se completará esses campos.

O normativo contempla três tipos de Anexos, o normal o abreviado e o simplificado. A Demonstração dos Fluxos de Caixa está integrada no Anexo, mas só no Anexo normal.

As entidades que realizam conjuntamente atividades sem fins lucrativos, com atividades lucrativas de natureza comercial, devem diferenciar dentro dos ativos fixos, dos inventários, bem como dos gastos e rendimentos operacionais, os destinados a atividades

próprias e os referentes a atividades comerciais, determinando inclusivamente o resultado operacional correspondente a cada uma dessas atividades. Para o efeito será criada uma seção especial, no Anexo denominada de: "Elementos patrimoniais pertencentes à atividade comercial".

É possível a indicação de outras informações que não sejam requeridas no Anexo, mas que sejam necessárias para permitir o conhecimento da situação e atividades da entidade durante o exercício, facilitando a compreensão das contas anuais objeto de apresentação, de forma a refletir uma imagem fiel do património, da situação financeira e os resultados da entidade, em particular, incluir dados qualitativos relevantes para a situação do exercício anterior, quando seja significativo. Além disso, o anexo incorpora qualquer informação que outro normativo exija incluir neste documento.

A informação quantitativa exigida no Anexo deve referir-se ao exercício correspondente ao das contas anuais, assim como ao exercício anterior para proporcionar informação comparativa, a menos que uma norma de contabilidade específica indique o contrário (MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, 2011, Tercera Parte, art.º 7.º).

4.2.2. Norma Contabilística e de Relato Financeiro para as ESNL

Seguidamente, iremos explorar a norma contabilística para as entidades do Terceiro Setor. As matérias a considerar são: os ativos fixos tangíveis e intangíveis que não gerem fluxos de caixa; bens do património histórico; dívidas a receber e a pagar (instrumentos financeiros); inventários; impostos sobre os rendimentos; gastos e rendimentos; subsídios, doações e legados; e fusões entre entidades sem fins lucrativos.

4.2.2.1. Ativos fixos tangíveis

A norma apresenta princípios aplicáveis aos bens que não geram fluxos de caixa. Os ativos fixos tangíveis que geram fluxos de caixa, são aqueles que proporcionam um rendimento ou geram um rendimento comercial através da comercialização de bens ou serviços. Os ativos fixos tangíveis que não geram fluxos de caixa, são aqueles que não têm finalidade de gerar um retorno comercial, como por exemplo os fluxos económicos sociais gerados por esses ativos e que possam beneficiar a entidade.

Estes últimos são mensurados inicialmente pelo seu custo. No caso de recebidos numa troca são mensurados pela quantia escriturada do bem entregue mais a quantia paga ou a pagar, sem exceder o justo valor dos ativos recebidos. Os ativos fixos tangíveis obtidos a título gratuito devem ser mensurados pelo seu justo valor.

Normalmente, os terrenos têm uma vida infinita, logo não são depreciáveis. No entanto, se no início do projeto forem incluídos custos de reabilitação incorridos com frequência para manter a capacidade do serviço, essa parte do terreno é depreciável, na medida que consomem o potencial de serviço do ativo.

Tal como no normativo português, quando a quantia recuperável for inferior à quantia escriturada deve ser reconhecida uma perda por imparidade (MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, 2011, Segunda Parte, art.º 2.º).

4.2.2.2. Ativos intangíveis

Esta regra aplica-se aos dispêndios de investigação e desenvolvimento que satisfaçam a definição de ativos que não geram fluxos de caixa. Os dispêndios de investigação serão gastos do exercício em que se realizarem. No entanto, podem ser considerados como ativos intangíveis desde que cumpram com as seguintes condições: estar especificamente discriminados pelo projeto e o seu custo esteja claramente estabelecido de modo que possa ser distribuído no tempo e hajam motivos fundados de sucesso técnico e da criação de um potencial de serviço na atividade futura da entidade do projeto ou projetos em questão. Os dispêndios de investigação que figuram no ativo devem ser depreciados durante a sua vida útil, no prazo máximo de cinco anos. Os dispêndios de desenvolvimento, quando cumpram as condições indicadas para a ativação dos dispêndios de investigação são reconhecidos como ativo e devem ser depreciados durante a sua vida útil, que, em princípio, presume-se, salvo prova em contrário, que não exceda cinco anos (MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, 2011, Segunda Parte, art.º 3.º). Referente à mensuração, esta é tratada da mesma forma que os ativos fixos tangíveis, ou seja, modelo de custo (MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, 2007a, Segunda Parte, art. 5.º).

4.2.2.3. Bens do património histórico

O termo "bens do património histórico", aplica-se aos elementos contidos na Lei 16/1985 de 25 de junho, do património histórico espanhol. São ativos que a comunidade considera necessário preservar por razões de natureza cultural ou artística, sendo um dos seus aspetos característicos não poderem ser substituídos.

Os critérios contidos nas normas relativas aos ativos fixos tangíveis são aplicáveis aos bens do património histórico, sem prejuízo dos seus aspetos particulares. As grandes alterações que ocorrem nestes ativos devem ser contabilizadas de acordo com os seguintes critérios:

- Na determinação do preço de compra será levado em conta o impacto dos gastos relacionados com grandes reparações. Neste sentido, a quantia equivalente a estes gastos será depreciada de forma diferente do resto dos elementos, durante o período para as grandes reparações. Se esses gastos não foram especificados na compra ou construção, para efeitos de identificação, pode-se usar o preço atual de mercado de uma reparação semelhante.
- Quando se realiza grandes reparações, o custo é reconhecido no valor contabilístico do bem como uma substituição, desde que cumpram com as condições para o reconhecimento. Deste modo, qualquer montante associado a uma reparação anterior incorporada na quantia escriturada desse bem é desreconhecido.

As obras de arte e artigos de coleções que não tenham a qualificação de ativos do património histórico devem ser depreciados, a menos que a organização possa demonstrar que a vida de tais ativos também seja indefinida (MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, 2011, Segunda Parte, art.º 4.º).

4.2.2.4. Dívidas a receber e a pagar (Instrumentos financeiros)

Aplica-se aos seguintes ativos e passivos: créditos da própria atividade - direitos de cobrança que surgem no desenvolvimento de atividades próprias perante os beneficiários, utentes, patrocinadores e afiliados - e as dívidas da própria atividade - obrigações que resultam da concessão de auxílios e outras ajudas para os beneficiários da entidade, em conformidade com seus próprios objetivos.

Referente à valorização inicial das dívidas a receber, as quotas, doações e outros auxílios semelhantes, de patrocinadores, afiliadas ou de outros devedores, com vencimento de curto prazo, originam o direito de ser escriturados pelo seu valor nominal. Se o vencimento ultrapassar esse período, são mensurados pelo seu valor presente. A diferença entre o valor presente e o valor nominal do crédito será reconhecido como rendimento financeiro na Demonstração dos Resultados de acordo com o critério do custo amortizado. Os empréstimos concedidos no exercício da atividade própria a taxas de juros zero ou abaixo das taxas juros de mercado devem ser reconhecidos pelo seu justo valor. A diferença entre o justo valor e o valor entregue é reconhecido no momento inicial, como um gasto na Demonstração dos Resultados de acordo com sua natureza. Após o reconhecimento inicial, a reversão do desconto praticado é reconhecido como um rendimento financeiro na Demonstração dos Resultados. No que respeita à valorização inicial das dívidas a pagar com maturidade curta, dará origem ao reconhecimento de um passivo pelo seu valor nominal. Se o vencimento ultrapassar este prazo, são reconhecidos pelo seu valor presente. A diferença entre o valor presente e o valor nominal é reconhecido como um gasto financeiro na Demonstração dos Resultados de acordo com o critério do custo amortizado (MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, 2011, Segunda Parte, art.º 5.º).

4.2.2.5. Inventários

Este ponto aplica-se aos inventários entregues aos beneficiários da entidade em cumprimento dos seus próprios fins, sem contraprestação ou em troca de uma contraprestação significativamente inferior ao valor de mercado. Os inventários recebidos gratuitamente pela entidade são mensurados pelo justo valor. No que diz respeito aos bens adquiridos, estes são mensurados ao custo.

As entregas realizadas em cumprimento com as finalidades da entidade são reconhecidas como gasto pelo valor contabilístico dos bens entregues (MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, 2011, Segunda Parte, art.º 6.º e MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, 2007a, Segunda Parte, art. 10.º).

4.2.2.6. Impostos sobre o rendimento

As ESNL reconhecem como gasto o imposto sobre o rendimento aplicando os critérios estabelecidos paras as entidades com finalidades lucrativas: método do imposto a pagar e método do imposto diferido (MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, 2011, Segunda Parte, art.º 7.º e MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, 2007a, Segunda Parte, art.º 13.º).

4.2.2.7. Gastos e rendimentos

Os gastos incorridos pela entidade são reconhecidos na Demonstração dos Resultados no exercício em que são incorridos, independentemente da data em que ocorra o fluxo financeiro. Em particular, as ajudas concedidas pela entidade são reconhecidas no momento em que a ajuda foi concedida.

O reconhecimento dos rendimentos das entregas de bens ou prestações de serviços são mensurados pelo montante acordado, as quotas são reconhecidas como rendimento no período a que se referem, os rendimentos de promoções de angariação de fundos, patrocínios e parcerias são reconhecidos quando as campanhas e eventos ocorrem e caso seja necessário, deve-se proceder a eventuais acréscimos (MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, 2011, Segunda Parte, art.º 8.º).

Portanto, concluímos que o reconhecimento dos gastos e rendimentos obedece ao pressuposto do acréscimo.

4.2.2.8. Subsídios, doações e legados recebidos

Os subsídios, doações e legados não reembolsáveis são reconhecidos, de modo geral, diretamente no fundo patrimonial da entidade e posteriormente reconhecidos como rendimentos, de uma forma sistemática e racional correlacionando com os custos da concessão do subsídio, doação ou legado. Os subsídios, doações e legados obtidos a fundo perdido sem atribuição para uma finalidade específica devem ser contabilizados diretamente nos resultados do período. Os que são obtidos para financiar gastos específicos são reconhecidos diretamente nos resultados, tendo presente o pressuposto do acréscimo.

Se os subsídios, doações ou legados forem concedidos pelos membros, fundadores ou empregadores seguirá a mesma abordagem anterior, exceto se forem a título de verba fundacional ou fundo social, casos em que são reconhecidos diretamente no fundo patrimonial da entidade. É também reconhecido diretamente no fundo patrimonial, as contribuições feitas por um terceiro para a verba fundacional ou fundo social.

No caso de serem reembolsáveis são reconhecidos como passivos até que adquirir o estatuto de não-reembolsável.

Os subsídios, doações e legados de caráter monetário devem ser mensurados ao justo valor do valor pago. Se tiverem caráter não-monetário ou em espécie são valorizados ao justo valor dos bens ou serviços recebidos, desde que o justo valor dos bens ou serviços pode ser determinado com fiabilidade (MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, 2011, Segunda Parte, art.º 9.º).

4.2.2.9. Fusões entre ESNL

Os elementos patrimoniais da entidade resultantes da fusão serão mensurados pela quantia escriturada que apresentava em cada entidade antes desta operação. Da mesma forma, a entidade resultante irá transferir para o seu fundo patrimonial todas as rúbricas que componham o fundo patrimonial das entidades que participam na fusão. Os honorários pagos a advogados ou outros profissionais envolvidos na transação são reconhecidos como gasto do período.

Relativamente à eliminação das dívidas recíprocas, qualquer perda por imparidade anteriormente reconhecida por estas entidades na mesma matéria deve ser revertida e reconhecida como rendimento da entidade que tenha reconhecido uma perda por imparidade. Na data da ocorrência da transferência do património para a entidade resultante da operação, as contas a receber e as contas a pagar serão canceladas na contabilidade desta última (MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, 2011, Segunda Parte, art.º 10.º), ou seja, deixando de existir contabilisticamente.

4.3. Comparação do NCRF- ESNL de Portugal e Espanha

Analisando a estrutura e conteúdo das DF dos dois países, à primeira vista podemos concluir que as DF apresentadas pelas entidades portuguesas são em maior número do que as apresentadas pelas entidades espanholas. As ESNL, em Portugal, apresentam a Demonstração das Alterações nos Fundos Patrimoniais e a Demonstração dos Fluxos de Caixa como DF independentes e no caso espanhol estas são integradas em outras DF. A Demonstração das Alterações nos Fundos Patrimoniais é integrada na Demonstração dos Resultados e a Demonstração dos Fluxos de Caixa faz parte do Anexo normal. Assim sendo, ambos os países apresentam as mesmas DF, apenas não são apresentadas da mesma forma, podendo, eventualmente, se justificar que o grau de importância destas DF é diferente no espaço geográfico analisado.

Uma questão pertinente é o facto de a Demostração das Alterações nos Fundos Patrimoniais, em Espanha, estar integrada na Demonstração dos Resultados e não no Balanço. Sendo essa DF uma explicação das variações ocorridas no Fundo Patrimonial expresso no Balanço, levantamos a questão da pertinência e relevância de ser inserida na Demonstração dos Resultados. Não sendo uma DF autónoma, será de ponderar se seria mais útil integrando o Balanço em detrimento da Demonstração dos Resultados.

O resumo das DF dos dois países pode ser visível no quadro 12.

Quadro 12 – Demonstrações Financeiras

País		Diferenças/Semelhanças
Portugal	Espanha	
Balanço, Demonstração dos Resultados por Natureza ou por Funções, Demonstração das Alterações nos Fundos Patrimoniais, Demonstração dos Fluxos de Caixa e Anexo.	Balanço, Demonstração de Resultados (incluindo a Demonstração das Alterações nos Fundos Patrimoniais) e Anexo (incluindo a Demonstração dos Fluxos de Caixa).	Ambos os países apresentam as mesmas DF, reside a diferença na autonomia da sua apresentação.

Fonte: Elaboração própria

Depois de analisar a NCRF-ESNL para ambos os países, podemos concluir que cada país define a composição da norma de maneira diferente. O quadro 13 explicita o resumo deste ponto.

Quadro 13 – Áreas abordadas pela norma

Área	Portugal	Espanha	Observações
Adoção pela 1ª vez da NCRF-ESNL	x		
Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas cont. e erros	x		
Ativos fixos tangíveis	x	x	Em Espanha, apenas para os itens que não geram fluxos de caixa.
Ativos intangíveis	x	x	Em Espanha, apenas pata os itens que não geram fluxos de caixa.
Bens do património histórico	x	x	Em Portugal está incluído nos Ativos fixos tangíveis.
Locações	x		
Custo de empréstimos obtidos	x		
Inventários	x	x	
Rédito	x		De alguma forma, em Espanha, o assunto é, parcialmente, abordado no campo dos gastos e rendimentos.
Provisões, passivos e ativos contingentes	x		
Subsídios e outros apoios / Subsídios, doações e legados recebidos	x	x	Cada país trata deste ponto, embora com expressões diferentes.
Alterações em taxas de câmbio	x		
Impostos sobre o rendimento	x	x	

Instrumentos financeiros / Dívidas a receber e a pagar	x	x	Ambos os países referem o tratamento dos instrumentos financeiros apenas a designação é diferente.
Benefícios aos empregados	x		
Gastos e rendimento		x	Abordagem numa ótica de reconhecimento. Em Portugal encontra-se resumido com o estabelecido do pressuposto do acréscimo.
Fusões entre ESNL		x	

Fonte: Elaboração própria

Analisando o conteúdo da NCRF-ESNL para os dois países, mais especificamente sobre a mensuração podemos concluir que existem semelhanças mas também diferenças. Para demonstrar a situação temos o quadro 14.

Quadro 14 – Conteúdo da NCRF-ESNL

Área	Portugal	Espanha	Observações
Adoção pela 1ª vez da NCRF-ESNL	Implica a elaboração de um balanço de abertura, o qual constitui o ponto de partida da aplicação da NCRF-ESNL, havendo lugar ao reconhecimento, desreconhecimento e reclassificação de itens e não sendo permitido, neste modelo, a utilização da base valorimétrica de justo valor.	N/A	.
Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros	Estabelece os critérios para a seleção e aplicação de políticas contabilísticas, mencionando,	N/A	.

	designadamente, que as políticas contabilísticas a aplicar decorrem do estabelecido em cada capítulo que trate da transação, acontecimento ou condição em causa; as alterações de estimativas têm efeito prospetivo e os erros materiais não afetam resultados do período, mas sim resultados transitados.		
Ativos fixos tangíveis	Mensuração: - modelo de custo (modelo geral); - Custo considerado (para bens recebidos a título gratuito); e - modelo de revalorização (alternativo).	Mensuração: - modelo de custo (bens gerais); - quantia escriturada do bem entregue mais a quantia paga ou a pagar, sem exceder o justo valor dos ativos recebidos (bens recebidos numa troca); e - justo valor (bens recebidos a título gratuito).	Os dois países utilizam o mesmo modelo de mensuração para os bens gerais. Os outros bens têm um tratamento diferente em cada um dos países.
Ativos intangíveis	Mensuração: - modelo de custo. Reconhecimento: - Dispêndios com investigação: gastos - Dispêndios com desenvolvimento: capitalizável se preencher os requisitos.	Mensuração: - modelo de custo. Reconhecimento: - Dispêndios com investigação: gastos, podendo ser considerados como ativo intangível desde que cumpram as condições exigidas; e - Dispêndios com desenvolvimento: capitalizável.	Ambos os países tratam a mensuração da mesma maneira, enquanto que no reconhecimento a diferença está no normativo espanhol, onde os dispêndios com a investigação são capitalizáveis caso se cumpra um conjunto de requisitos, enquanto em Portugal serão sempre gasto do período.
Bens do património histórico	Mesmo tratamento dos ativos fixos tangíveis.	Mesmo tratamento dos ativos fixos tangíveis.	Em ambos os países o tratamento destes bem é igual ao estabelecido para os ativos fixos tangíveis.
Locações	Na locação financeira o bem é reconhecido como ativo e na locação operacional os dispêndios são reconhecidos como gastos.	N/A	

Custo de empréstimos obtidos	Regime de referência do reconhecimento dos mesmos como um gasto no período, permitindo-se que, em circunstâncias excecionais os mesmos possam ser capitalizados.	N/A	
Inventários	Mensuração (regra geral): - Inicial: custo histórico; - Subsequente: custo histórico ou VRL (o + baixo). Mensuração de bens adquiridos/produzidos que não geram fluxos de caixa: - Inicial: custo histórico - Subsequente: custo histórico ou custo corrente (o + baixo). Mensuração de bens obtidos a título gratuito: - Que não deram fluxos de caixa: custo corrente - Que vão gerar fluxos de caixa: VRL Produto agrícola colhido proveniente de ativos biológicos: - Mensuração inicial: justo valor menos – custos estimados no ponto de venda na altura da colheita - Mensuração subsequente: custo (valor de mensuração inicial) ou VRL (o + baixo).	Mensuração de bem adquiridos: modelo de custo Mensuração de bens obtidos a título gratuito: justo valor	Em Espanha os bens podem ser mensurados pelo custo ou pelo justo valor, dependendo do tipo de bens. Em Portugal há várias bases de mensuração, dependendo da finalidade dos inventários.
Rédito	Mensuração: justo valor.	N/A	Em Espanha, o rédito é abordado no capítulo dos gastos e rendimentos quanto ao seu reconhecimento.
Provisões, passivos e ativos contingentes	No que se refere à mensuração, a quantia reconhecida como uma	N/A	.

	provisão deve ser a melhor estimativa do dispêndio exigido pra liquidar a obrigação presente à data do Balanço.		
Gastos e rendimentos	N/A	Os gastos e os rendimentos incorridos pela entidade são reconhecidos na Demonstração dos Resultados no exercício em que são incorridos.	Em Portugal, este ponto resume-se ao estabelecido pelo pressuposto do acréscimo como o princípio subjacente à preparação e elaboração das DF.
Subsídios e outros apoios / Subsídios, doações e legados recebidos	Relacionados com ativos, incluindo os não monetários, devem ser inicialmente reconhecidos no Balanço como componente dos Fundos Patrimoniais, subsequentemente são imputados numa base sistemática como rendimentos. Os reembolsáveis são reconhecidos como Passivo. Os relacionados com o rendimento são reconhecidos como um rendimento desse exercício (podendo existir necessidade de diferimentos). Os subsídios não monetários devem ser mensurados pelo justo valor, caso não possa ser determinado com fiabilidade deve ser mensurado pela quantia nominal.	Obtidos a fundo perdido sem atribuição para uma finalidade específica devem ser reconhecidos diretamente nos resultados do período. Os não reembolsáveis com finalidades específicas são reconhecidos, de modo geral, diretamente no fundo patrimonial da entidade e posteriormente reconhecidos como rendimentos. Os de caráter monetário devem ser avaliados ao justo valor do valor pago. Se tiverem caráter não-monetário ou em espécie são avaliados ao justo valor dos bens ou serviços recebidos, desde que o justo valor dos bens ou serviços possa ser determinado com fiabilidade.	Neste ponto, os dois países não apresentam grandes diferenças.
Alterações em taxas de câmbio	Mensuração: - Inicial: Taxa de câmbio à data da transação; - Subsequente: à taxa de fecho (itens monetários) e à taxa de câmbio à data da transação (itens não monetários).	N/A	

Impostos sobre o rendimento	Mensuração: - Método do imposto a pagar; - Aplicável na integra a NCRF 25 se há lugar ao reconhecimento de impostos diferido.	Mensuração: - Método do imposto a pagar; - Impostos diferidos.	Tratamento igual nos dois países.
Instrumentos financeiros / Dívidas a receber e a pagar	Mensuração: - Modelo do custo (regra geral); e - Modelo do justo valor (negociados em mercado)	Mensuração das dívidas a receber: - valor nominal (curto prazo) ; - valor presente (médio e longo prazo); - custo amortizado (diferença entre o valor presente e o valor nominal será registado como rendimento) e; - justo valor (empréstimos a taxa zero ou a baixo da taxa de mercado). Mensuração das dívidas a pagar: - valor nominal (curto prazo) ; - valor presente (médio e longo prazo) e; - custo amortizado (diferença entre o valor presente e o valor nominal será registado como gasto).	Neste ponto, os dois países têm um tratamento diferente um do outro. Portugal tem modelos de mensuração diferentes consoante o tipo de instrumentos financeiros, tenham ou não sido negociados em mercado, enquanto que Espanha apresenta diferentes modelos de mensuração para instrumentos com prazos diferentes.
Benefícios aos empregados	Os benefícios são contabilizados de forma linear, enquanto que as obrigações são numa base descontada (princípio do acréscimo). Os benefícios a curto prazo são reconhecidos como gasto ou passivo: - gasto: quando a entidade consumir o benefício económico proveniente do serviço prestado por um empregado em troca desses benefícios; - passivo: quando um empregado tiver prestado serviços em troca de benefícios a	N/A	

	pagar no futuro.		
Fusões entre ESNL	N/A	Os elementos patrimoniais da entidade resultantes da fusão serão mensurados pelos valores contabilísticos que cada entidade apresentava antes desta operação.	.

Fonte: Elaboração própria

4.4. Síntese

Após a análise do normativo contabilístico das ESNL dos dois países podemos concluir que, no que respeita à estrutura e conteúdos das DF, em Portugal as cinco DF são apresentadas individualmente, enquanto que em Espanha a Demonstração dos Fluxos de Caixa e a Demonstração das Alterações nos Fundos Patrimoniais são integradas no Anexo e na Demonstração dos Resultados, respetivamente. Assim sendo, ambos os países apresentam as mesmas DF, apenas a autonomia na apresentação é diferente, o que pode traduzir um grau de importância diferenciado nos dois países em estudo. Referente à composição da NCRF-ESNL, cada país estrutura a norma de maneira diferente. Em Portugal são abordados vários elementos na sua norma que não o são em Espanha e vice-versa.

A mensuração é realizada de acordo com os vários critérios que cada país tem, por vezes para os mesmos elementos a mensuração é feita de forma diferente um do outro. Os ativos fixos tangíveis são mensurados pelo custo em ambos os países, subsistindo a diferença para os bens adquiridos a título gratuito – custo considerado em Portugal, justo valor em Espanha. Em Portugal existe a opção do modelo de revalorização, enquanto que em Espanha os bens adquiridos numa troca são mensurados pela quantia escriturada do bem entregue mais a quantia paga ou a pagar, sem exceder o justo valor dos ativos recebidos. Em relação aos ativos intangíveis e aos bens do património histórico, ambos são tratados da mesma forma que os ativos fixos tangíveis, uma pequena diferença está no normativo espanhol, onde os dispêndios com a investigação são capitalizáveis caso se cumpra um conjunto de requisitos, enquanto em Portugal serão sempre gasto do período. Em Espanha os inventários podem ser mensurados pelo custo ou pelo justo valor,

dependendo do tipo de bens (gerais ou adquiridos a título gratuito, respetivamente). Em Portugal há várias bases de mensuração dependendo da finalidade dos inventários. O rédito é tratado diretamente, apenas em Portugal, em Espanha é abordado no capítulo dos gastos e rendimentos quanto ao seu reconhecimento. Situação invertida é o caso dos gastos e rendimentos, explorados diretamente em Espanha e em Portugal este ponto resume-se ao estabelecido do pressuposto do acréscimo como o princípio subjacente à preparação e elaboração das DF. No tratamento dos subsídios e outros apoios, não existe grandes diferenças no seu tratamento. Relativamente ao imposto sobre o rendimento, em ambos os países são mensurados pelo método do imposto a pagar, podendo haver lugar a impostos diferidos. Os instrumentos financeiros/dívidas a receber e a pagar têm um tratamento diferente em ambos os países. Portugal tem modelos de mensuração diferentes consoante o tipo de instrumentos financeiros, tenham ou não sido negociados em mercado, enquanto que Espanha apresenta diferentes modelos de mensuração para instrumentos com prazos diferentes. Os outros pontos da norma contabilística, só são explorados por um dos países, só por Portugal ou só por Espanha.

Seguidamente apresentamos as principais conclusões do nosso estudo, assim como pistas para futuras investigações.

Conclusão

Este trabalho de dissertação teve como objetivo a comparação do normativo contabilístico aplicável às ESNL entre Portugal e Espanha, dando ênfase ao reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação da informação financeira emitida pelas entidades dos dois países. Consideramos o estudo pertinente, pois as ESNL desempenham um papel muito relevante na sociedade, não só pelo seu trabalho social, mas também porque contribuem para a criação de emprego. Em muitas ocasiões representam os interesses dos cidadãos junto dos poderes públicos, promovem e salvaguardam os direitos humanos, bem como as políticas de desenvolvimento.

Com a realização deste estudo, ao longo do trabalho podemos expressar algumas conclusões e efetuar várias comparações entre as ESNL de Portugal e de Espanha.

Do primeiro capítulo, "O Setor Não Lucrativo", concluímos que este setor é cada vez mais importante para a sociedade. Das várias definições existentes para as ESNL, consideramos que a que se enquadra melhor nas entidades em Portugal é a definição da perspetiva anglo-saxónica, devido ao facto da "não distribuição de lucros" referida no art.º 5.º do capítulo III do Decreto – Lei n.º 36-A de 2011.

A análise da evolução do normativo contabilístico para estas entidades permitiu-nos concluir que a Contabilidade foi reconhecendo faseadamente, ao longo dos tempos, a importância das ESNL. Inicialmente, estas entidades regiam-se pelo normativo aplicável às demais entidades, tendo-se verificado adaptações a essa base com a introdução de planos setoriais, para determinadas áreas, na parte final do século XX. Porém somente em 2011 foi estabelecido um normativo contabilístico próprio, tanto em Portugal como em Espanha, para todas as entidades deste setor económico.

Referente à EC, realçamos que, apesar de existirem algumas diferenças, a EC para as ESNL de Portugal e de Espanha são na sua essência idênticas, pelo que podemos inferir que ao nível dos pilares da estrutura contabilística deste tipo de entidades existe, pelo menos a nível ibérico, harmonização contabilística.

Respeitante ao normativo contabilístico, concluímos que há diferenças sobretudo na mensuração, apesar de, no entanto, também existirem alguns pontos em comum. As diferenças estendem-se, igualmente, às áreas que compõem a norma de cada país. Ao contrário do que verificámos para a EC dos dois países, consideramos que não existe uma verdadeira harmonização contabilística ao nível do normativo contabilístico aplicável a

estas entidades. Este facto poderá eventualmente ser justificado pelo caráter recente das normas e por caraterísticas distintas entre este tipo de entidades da Península Ibérica.

Todavia, cremos que as normas recentemente aprovadas significam um passo importante na homogeneização e adaptação das normas de contabilidade para as ESNL e julgamos que contribuirão para a melhoria da qualidade e da transparência da informação financeira destas entidades.

Este trabalho pretendeu contribuir modestamente para a literatura contabilística sobre as ESNL. Estas entidades estão agora a começar a ter a devida atenção no que diz respeito ao normativo contabilístico. O estudo do normativo e a sua comparação entre Portugal e Espanha ajudou-nos a perceber que devíamos ter tido um normativo contabilístico mais cedo, tal como Espanha.

Contudo, o nosso estudo tem limitações. O facto do normativo para as ESNL ter entrado obrigatoriamente em vigor a dia 1 de janeiro de 2012, fez com que a informação, quer da literatura quer das implicações no setor sobre este assunto, fosse muito escassa no nosso país. Note-se que em comparação com Espanha, em Portugal a informação sobre as entidades do Terceiro Setor é menor.

Entendemos que no campo destas entidades deveremos estar compreensíveis e atentos a novos desenvolvimentos. Sabendo da limitação da amplitude desta investigação, julgamos que estudos futuros sobre o Terceiro Setor possam alargar o campo de investigação. Podemos referir a insuficiência da informação e a necessidade de proceder a estudos empíricos para saber se o novo normativo está a ser suficiente e adequado para estas entidades. São estas verificações que abrem caminho a possibilidades futuras de investigação ou linhas de interesse a explorar que poderão incidir sobre temas tão particulares como:

- Comparação do normativo contabilístico das ESNL de Portugal com outros países da UE e fora da UE.

- Impacto da adoção do normativo contabilístico para as ESNL: ao nível da transição, das contas destas entidades e da análise económico-financeira.

- Impacto da adoção deste normativo específico na ótica de vários utentes das DF e dos Técnicos Oficiais de Contas e Revisores Oficiais de Contas sobre, nomeadamente, a qualidade do relato financeiro destas entidades.

Bibliografia

— AECA – **Contabilidad de las Entidades sin Fines Lucrativos.** Documento n.º 23, Madrid: AECA, 2003. ISBN: 84-89959-57-9;

— AECA – **Marco Conceptual de la Información Financiera para Entidades Sin Fines Lucrativos**. Documento n.º 1, Madrid: AECA, 2008. ISBN: 978-84-96648-16-6;

— ANDRADE, A. e FRANCO, R. – **Organizações Sem Fins Lucrativos** [Em linha]**.** Porto: SPI - Sociedade Portuguesa de Inovação, 2007 [consult. 13 de fevereiro de 2012]. Disponível na internet: <URL: http://www.spi.pt/coleccao_economiadoconhecimento/documentos/manuais_PDF/Manual_VIII.pdf>. ISBN 978-972-8589-79-0;

— ANTÃO, Avelino; TAVARES, Armando; MARQUES, João - Regime da Normalização Contabilística para Entidades do Setor Não Lucrativo. CNIS – Confederação Nacional das Instituições de Solidariedade, 2011;

— ARROYO, G. - **La contabilidad en las entidades sin finalidade lucrativa**. Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas – Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, España, 1990;

— ARTHÚS, Emilia – Las entidades sin finalidad lucrativa ante el nuevo PGC 2008, CISS Técnica Contable, n.º 719, maio 2009, p. 40-49;

— ASSEMBLEIA DA REPÚBLICA - Lei Constitucional n.º 1/2005 de 12 de agosto, Diário da república n.º 155, Série I - A;

— ASSEMBLEIA DA REPÚBLICA - Lei n.º 51/96 de 7 de setembro: Código Cooperativo, Diário da República n.º 208, Série I - A;

— ASSEMBLEIA DA REPÚBLICA - Lei n.º 71/98, de 3 de novembro: Bases do enquadramento jurídico do voluntariado, Diário da República n.º 254, Série I – A;

— ASSEMBLEIA DA REPÚBLICA - Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro, Diário da República n.º 249, Série I;

— ASSEMBLEIA DA REPÚBLICA - Lei n.º 6/2008 de 13 de fevereiro: Regime das Associações Públicas Profissionais, Diário da República n.º 31, Série I;

— ASSEMBLEIA DA REPÚBLICA – Lei n.º 20/2010a, de 23 de agosto, Diário da República n.º 163, Serie I;

— ASSEMBLEIA DA REPÚBLICA – Lei n.º 35/2010b, de 2 de setembro, Diário da República n.º 171, Serie I;

— CARVALHO, Amélia Oliveira – **Enquadramento Contabilístico das Entidades sem Fins Lucrativos – um ensaio**, Dissertação de Mestrado, Braga, Universidade do Minho, 2006;

— CARVALHO, J. – O Desempenho nas Organizações Sem Fins Lucrativo, Instituto Superior da Maia, [Em linha]. 2008, [Consult. 14 de fevereiro de 2012]. Disponível na internet: <URL: http://www.superior.maiadigital.pt/NR/rdonlyres/CC263BA1-CF6F-4B91-85AA-C4AB2EA716C3/0/ODesempenhonasOrganiza%C3%A7%C3%B5esSemFinsLucrativos.pdf>;

— CIRIEC - **The Enterprises and Organizations of the Third System: A Strategic Challenge for Employment** [Em linha], Liège, 2000, Disponível na internet: <URL:http://www.uv.es/uidescoop/ciriec>;

— CONSELHO DE MINISTROS - Decreto-Lei n.º 35/2005 de 17 de fevereiro, Diário da República n.º 34, Serie I;

— CONSELHO DE MINISTROS - Declaração de Retificação n.º 67-B/2009, Diário da República n.º 177, Serie I;

— CORRALES, Enrique Rúa Alonso - Incidência da reforma contabilística nas Entidades sem fins lucrativos: Fundações e Associações, APOTEC, janeiro, 2010, p. 11-19;

— DEFOURNY, J., *et al.* – **L'économie sociale au nord et au sud.Bruxelles**. De Boecks & Larcier s. a., 1999;

— ESTEVÃO, J. – **Causas Micro e Macroeconómicas do Crescimento do Terceiro Setor**. Lisboa: Vulgata, 1997;

— FERREIRA, A.; CRUZ, S.; AZEVEDO, A. – Estrutura concetual para as entidades do setor não lucrativo de Portugal e de Espanha. Revista Portuguesa de Contabilidade. Vol. II, n.º 6, (2012), pp. 217-234. Ginocar Produções: Porto;

— FERREIRA, S. – O que tem de especial o empreendedor social? O perfil de empregado do empresário social em Portugal, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, Centro de Estudos Sociais [Em linha]. [consult. 13 de fevereiro de 2012]. Disponível na internet: <URL: http://www.ces.uc.pt/publicacoes/oficina/223/223.pdf>;

— FERREIRA, R. – As Instituições do Terceiro Setor. Revista OTOC, nº 71 (2005), p. 30-35;

— FONSECA, Maria Deolinda – **Terceiro Setor, Governabilidade e Balanced Scorecard**, Dissertação de Mestrado. Cabo Verde, ISCTE Escola de Gestão, 2007;

— FOWLER, A., *et al.* – **Perticipatory Self- Assessment of NGO Capacity**. Intrac, 1997;

— FRANCISCO, L. – **Sistemas de Informação de Contabilidade em Organizações Não Governamentais Sem Fins Lucrativos: o caso do Corpo Nacional de Escutas**, Dissertação de Mestrado, Tomar, Universidade Aberta, 2005;

— FRANCO, Raquel C. - Controvérsia em torno de uma definição para o Terceiro Setor [Em linha]. VIII Congresso Luso-Afro-Brasileiro de Ciências Sociais, Centro de Estudos Sociais da Universidade de Coimbra, 2005, [Consult. 28 de fevereiro de 2012]. Disponível na internet: <URL: http://www.ces.uc.pt/lab2004/inscricao/propostas/pdfs/rfranco.pdf >;

— FRANCO, Raquel C. - Defining the Nonprofit Setor: Portugal, Working Papers of the Johns Hopkins Comparative Nonprofit Setor [Em linha]. n.º 43, Baltimore, The Johns Hopkins Center for Civil Society Studies, 2005; [Consult. 15 de fevereiro de 2012]. Disponível na internet: <URL: http://ccss.jhu.edu/wp-content/uploads/downloads/2011/09/Portugal_CNP_WP43_2005.pdf >;

— FRANCO, Raquel C. e GONÇALVES, Rui H. – **Setor Não Lucrativo – Compilação de Legislação sobre as Organizações da Sociedade Civil**, Lisboa: Publicações Universidade Católica, 2006;

— FRANCO, Raquel C., SOKOLOWSKI, *et al.* - O Setor não lucrativo Português numa perspetiva comparada [Em linha]. Universidade Católica Portuguesa e Johns Hopkins University, 2005; disponível na internet: <URL:http://www.akdn.org/publications/2008_portugal_nonprofitsector.pdF>. ISBN 972-99847-1-9;

— FREEMAN, R., *et al*. - **Governmental and nonprofit accounting: theory and practice**, London: Prentice Hall, 2003;

— GONÇALVES, Clara, et al. – Estudo comparativo entre o normativo contabilístico português e espanhol. Trabalho da disciplina de Auditoria. Escola Superior de Tecnologia e Gestão – Instituto Politécnico de Beja, 2005;

— GUIMARÃES, Joaquim - Fluxos de Caixa e Dinâmica Patrimonial (O caso português). Congresso Internacional de Contabilidade do Mundo Latino, Brasil, 2009;

— GUIMARÃES, Joaquim - História da Normalização Contabilística em Portugal. Revista Eletrónica INFOCONTAB n.º 49, de janeiro de 2010;

— INE – **Conta Satélite das Instituições sem fins lucrativos 2006 – projeto piloto.** Lisboa: Instituto Nacional de Estatística, I.P. 2011. ISBN 978-989-25-0147-5;

— JEFATURA DEL ESTADO - Ley 16/2007, de 4 de julio, BOE n.º 160;

— LAVILLE, J. e BORZAGA, C., *et al.* – Third System: a European Definition. In **The Enterprises and Organizations of the Third System: A Strategic Challenge for Employment** [Em linha]. 1999. [Consult. 20 de fevereiro de 2012]. Disponível na internet: <URL: http://www.uv.es/uidescoop/ciriec>;

— MINISTÉRIO DA ADMINISTRAÇÃO INTERNA - Gabinete do Ministro – Decreto-Lei n.º 594/74, de 7 de novembro, Diário da República n.º 259, I Série;

— MINISTÉRIO DA JUSTIÇA – Decreto-Lei n.º 47/344, de 25 de novembro de 1966, Diário do República n.º 274, Série I;

— MINISTÉRIO DA JUSTIÇA - Decreto-Lei n.º 262/86, de 02 de setembro de 1986, Diário da República n.º 201, Serie I;

— MINISTÉRIO DAS FINANÇAS - Decreto-Lei n.º 45103, de 1 de julho de 1963, Diário da República n.º 153, Serie I;

— MINISTÉRIO DAS FINANÇAS - Decreto-Lei nº 442-B/88, de 30 de novembro, Diário da República n.º 277, 2.º Suplemento, Série I;

— MINISTÉRIO DAS FINANÇAS - Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de novembro, Diário da República n.º 268, Serie I;

— MINISTÉRIO DAS FINANÇAS - Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de fevereiro de 1999, Diário da República n.º 36, Serie I;

— MINISTÉRIO DAS FINANÇAS - Decreto-Lei n.º 79/2003, de 23 de abril de 2003, Diário da República n.º 95, Serie I;

— MINISTÉRIO DAS FINANÇAS - Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho, Diário da República n.º 277, Série I;

— MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA - Aviso n.º 15652/2009a de 7 de setembro, Diário da República n.º 173, Série II;

— MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – Portaria n.º 986/2009b de 7 de setembro, Diário da República n.º 173, Série I;

— MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA - Decreto-Lei n.º 158/2009c de 13 de julho, Diário da República n.º 133, Série I;

— MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – Decreto-Lei n.º 310/2009, de 26 de outubro, Diário da República n.º 207, I Série;

— MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA - Decreto-Lei n.º 36-A/2011a de 9 de março, Diário da República n.º 48, Série I;

— MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – Portaria n.º 105/2011b de 14 de março, Diário da República n.º 51, Série I;

— MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – Portaria n.º 106/2011c de 14 de março, Diário da República n.º 51, Série I;

— MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – Aviso n.º 6726-B/2011d de 14 de março, Diário da República n.º 51, Série II;

— MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA - Aviso n.º 15652/2009 de 7 de setembro, Diário da República n.º 173, Série II;

— MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA JUSTIÇA - Decreto-Lei n.º 238/91 de 2 de julho, Diário da República n.º 149, Serie I;

— MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DO PLANO - Decreto-Lei n.º 74/85, de 22 de março, Diário da República n.º 68, Serie I;

— MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DO PLANO - Decreto-Lei n.º 476/85, de 12 de novembro, Diário da República n.º 260, Serie I;

— MINISTÉRIO DAS OBRAS PÚBLICAS, TRANSPORTES E COMUNICAÇÕES - Decreto Regulamentar n.º 24/2009 de 4 de setembro, Diário da República n.º 172, Série I;

— MINISTÉRIO DO EMPREGO E SEGURANÇA SOCIAL - Decreto-Lei n.º 72/90, de 03 de março de 1990, Diário da República n.º 52, Série I;

— MINISTÉRIO DO PLANO E COORDENAÇÃO ECONÓMICA E DAS FINANÇAS - Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de fevereiro, Diário da República n.º 31, Serie I;

— MINISTÉRIO DO TRABALHO E DA SOLIDARIEDADE – Decreto-Lei n.º 7/98, de 15 de janeiro, Diário da República n.º 12, I Série;

— MINISTÉRIO DO TRABALHO E DA SOLIDARIEDADE - Decreto-Lei n.º 502/99, de 19 de novembro: Regime Jurídico das Cooperativas de Habitação, Diário da República n.º 270, I Série – A;

— MINISTÉRIOS DOS ASSUNTOS SOCIAIS – Decreto-Lei n.º 119/83, de 25 de fevereiro, Diário da República n.º 46, I Série;

— MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA - Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, BOE n.º 310;

— MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA - Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, BOE n.º 115;

— MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA - Real Decreto 1514/2007a, de 16 de noviembre, BOE n.º 278;

— MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA - Real Decreto 1515/2007b, de 16 de noviembre, BOE n.º 279;

— MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA - Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, BOE n.º 283;

— MINISTERIO DE HACIENDA - Decreto 530/1973, de 22 de febrero, BOE n.º 79;

— MINISTERIO DE HACIENDA - Real Decreto 1270/2003 de 10 de octubre, BOE n.º 254;

— PARADÍS, Andreu – **La Contabilidad de las entidades sin finalidade lucrativa: especial referencia a las fundaciones**. Dissertação de Doutoramento. Castellón, Universitat Jaume I: Facultat de Ciéncies Juridíques i Económiques Departament de Finances i Comptabilitat, 2002;

— PÉREZ, Mª Belén – Impacto del nuevo concepto de património neto en las sociedades cooperativas, Partida Doble, n.º 217, 2010, pg. 58-68;

— PIRES, Amélia M.M. - **Os efeitos e implicações da atual reforma contabilística (SNC) no quadro das relações de coexistência entre a contabilidade e a fiscalidade.** AECA - Associación Española de Contabilidad y Administración, 2010. http://hdl.handle.net/10198/2626. ISBN: 978-84-96648-43-2;

— PÚBLICO, 13/05/1996: artigo sobre a Liga Portuguesa contra o Cancro;

— PÚBLICO, 29/03/2000: artigo sobre a Abraço;

— QUINTÃO, C. – Terceiro Setor – elementos para referenciação teórica e conceptual [Em linha]. V Congresso Português de Sociologia, 2004, [consult. 13 de fevereiro de 2012]. Disponível na internet: <URL: http://isociologia.pt/App_Files/Documents/working5_101019094100.pdf>;

— RODRIGUES, João – **Sistema de Normalização Contabilística Explicado**. Porto Editora, 2009. ISBN: 978-972-0-32643-0;

— SALAMON, L. e ANHEIER, H. – **In Search of the Nonprofit Setor: The Questiono f Definitions** [Em linha].Voluntas, 1992. [Consult. 5 de março de 2012]. Disponível na internet: <URL: http://books.google.pt/books?id=g_1DHAAACAAJ&hl=pt-PT>;

— SALAMON, L. e ANHEIER, H., *et al.* – **Defining the nonprofit setor – A cross-anational analysis** [Em linha]. Manchester: Manchester University Press, 1997. [Consult. 5 de março de 2012]. Disponível na internet: <URL: http://books.google.pt/books?id=ffY_NY3EpYcC&printsec=frontcover&num=100&hl=pt-PT#v=onepage&q&f=false>;

— SALAMON, L *et al.* – **Portugal's nonprofit sector in comparative context**. Johns Hopkins Center, 2012;

— SANTOS, Celisa - **Análise do Sistema de Normalização Contabilística em Espanha.** Dissertação de Mestrado. Aveiro, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro, 2010;

— SOUSA, Maria e BATISTA, Cristina – **Como fazer investigação, dissertações, teses e relatórios**. Lisboa: Pactor, 2011. ISSN: 978-989-693-001-1;

— WADDELL, Steve - **Core Competences, A Key Force in Business–Government–Civil Society Collaborations** [Em linha]. USA: Greenleaf Publishing, .The Collaboration Works, 2002. [Consult. 5 de março de 2012]. Disponivel na internet: <URL: http://www.greenleaf-publishing.com/content/pdfs/jcc07wadl.pdf>;

— VIÇOSO, Donato - A normalização contabilística das organizações sem fins lucrativos. Revista de Contabilidade e Finanças, nº94, 2008, p. 29-36;

— VIGUERA, Manuel – Nueva normativa contable para las entidades sin fines de lucro, CISS Técnica Contable, n.º 745, outubro 2011, pg. 16-25.

Anexos

Anexo 1: Demonstrações Financeiras das ESNL em Portugal

- Balanço
- Demonstração dos resultados por natureza
- Demonstração dos resultados por funções
- Demonstração das alterações nos fundos patrimoniais
- Demonstração dos fluxos de caixa
- Anexo (Anexo adaptado para as ESNL)

Anexo 2: Mapas do regime de caixa

- Mapa de recebimentos e pagamentos
- Mapa do património fixo
- Mapa de direitos e compromissos futuros

Anexo 3: Demonstrações Financeiras das ESNL em Espanha

- Balanço
- Demonstração dos resultados
- Anexo (O documento apresentado é apenas o âmbito do Anexo, uma vez que se trata de um documento muito extenso. Assim, apenas exibimos os pontos que são tratados no Anexo)

Anexo 1

Balanço

Entidade: .....

BALANÇO EM XX DE YYYYYYY DE 20NN

UNIDADE MONETARIA (1)

RUBRICAS	NOTAS	DATAS	
		31 XXX N	31 XXX N-1
ACTIVO			
Activo não corrente			
Activos fixos tangíveis			
Bens do património histórico e cultural			
Propriedades de investimento			
Activos intangíveis			
Investimentos financeiros			
Fundadores/beneméritos/patrocinadores/doadores/associados/membros			
Activo corrente			
Inventários			
Clientes			
Adiantamentos a fornecedores			
Estado e outros entes públicos			
Fundadores/beneméritos/patrocinadores/doadores/associados/membros			
Outras contas a receber			
Diferimentos			
Outros activos financeiros			
Caixa e depósitos bancários			
Total do activo			
FUNDOS PATRIMONIAIS E PASSIVO			
Fundos patrimoniais			
Fundos			
Excedentes técnicos			
Reservas			
Resultados transitados			
Excedentes de revalorização			
Outras variações nos fundos patrimoniais			
Resultado líquido do período			
Total do fundo de capital			
Passivo			
Passivo não corrente			
Provisões			
Provisões especificas			
Financiamentos obtidos			
Outras contas a pagar			
Passivo corrente			
Fornecedores			
Adiantamentos de clientes			
Estado e outros entes públicos			
Fundadores/beneméritos/patrocinadores/doadores/associados/membros			
Financiamentos obtidos			
Diferimentos			
Outras contas a pagar			
Outros passivos financeiros			
Total do passivo			
Total dos fundos patrimoniais e do passivo			

(1) – O euro, admitindo-se, em função da dimensão e exigências de relato, a possibilidade de expressão das quantias em milhares de euros

Demonstração dos resultados por naturezas

Entidade: .....

DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR NATUREZAS

PERÍODO FINDO EM XX DE YYYYYYY DE 20NN

UNIDADE MONETARIA (1)

RENDIMENTOS E GASTOS	NOTAS	PERÍODOS	
		N	N-1
Vendas e serviços prestados		+	+
Subsídios, doações e legados à exploração		+	+
Variação nos inventários da produção		+ / −	+ / −
Trabalhos para a própria entidade		+	+
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas		−	−
Fornecimentos e serviços externos		−	−
Gastos com o pessoal		−	−
Ajustamentos de inventários (perdas/reversões)		− / +	− / +
Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)		− / +	− / +
Provisões (aumentos/reduções)		− / +	− / +
Provisões especificas (aumentos/reduções)		− / +	− / +
Outras imparidades (perdas/reversões)		− / +	− / +
Aumentos/reduções de justo valor		+ / −	+ / −
Outros rendimentos e ganhos		+	+
Outros gastos e perdas		−	−
Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos		=	=
Gastos/reversões de depreciação e de amortização		− / +	− / +
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)		=	=
Juros e rendimentos similares obtidos		+	+
Juros e gastos similares suportados		−	−
Resultado antes de impostos		=	=
Imposto sobre o rendimento do período		− / +	− / +
Resultado líquido do período		=	=

(1) – O euro, admitindo-se, em função da dimensão e exigências de relato, a possibilidade de expressão das quantias em milhares de euros

Demonstração dos resultados por funções

Entidade: .....

DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR FUNÇÕES
PERÍODO FINDO EM XX DE YYYYYYY DE 20NN

UNIDADE MONETARIA (1)

RUBRICAS	NOTAS	Actividade A	Actividade B	....	PERÍODOS	
					N	N-1
Vendas e serviços prestados		x	x	x	+	+
Custo das vendas e dos serviços prestados		x	x	x	-	-
Resultado bruto		x	x	x	=	=
Outros rendimentos		x	x	x	+	+
Gastos de distribuição		x	x	x	-	-
Gastos administrativos		x	x	x	-	-
Gastos de investigação e desenvolvimento		x	x	x	-	-
Outros gastos		x	x	x	-	-
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)		x	x	x	=	=
Gastos de financiamento (líquidos)		x	x	x	-	-
Resultados antes de impostos		x	x	x	=	=
Imposto sobre o rendimento do período		x	x	x	- / +	- / +
Resultado líquido do período		x	x	x	=	=

(1) - O euro, admitindo-se, em função da dimensão e exigências de relato, a possibilidade de expressão das quantias em milhares de euros

Demonstração das alterações nos fundos patrimoniais

Entidade: .....

DEMONSTRAÇÃO (INDIVIDUAL/CONSOLIDADA) DAS ALTERAÇÕES NOS FUNDOS PATRIMONIAIS NO PERÍODO N-1

UNIDADE MONETARIA (1)

DESCRIÇÃO		Notas	Fundos Patrimoniais atribuídos aos instituidores da entidade-mãe									Interesses minoritários	Total dos Fundos Patrimoniais
			Fundos	Excedentes técnicos	reservas	Resultados transitados	Ajustamentos em activos financeiros	Excedentes de revalorização	Outras variações nos fundos patrimoniais	Resultado líquido do período	Total		
POSIÇÃO NO INÍCIO DO PERÍODO N-1	1												
ALTERAÇÕES NO PERÍODO Primeira adopção de novo referencial contabilístico Alterações de políticas contabilísticas Diferenças de conversão de demonstrações financeiras Realização do excedente de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis e respectivas variações Ajustamentos por impostos diferidos Outras alterações reconhecidas nos fundos patrimoniais	2												
RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	3												
RESULTADO EXTENSIVO	4=2+3												
OPERAÇÕES COM INSTITUIDORES NO PERÍODO Fundos Subsídios, doações e legados Outras operações	5												
POSIÇÃO NO FIM DO PERÍODO N-1	6=1+2+3+5												

(1) - O euro, admitindo-se, em função da dimensão e exigências de relato, a possibilidade de expressão das quantias em milhares de euros

Entidade: .....

DEMONSTRAÇÃO (INDIVIDUAL/CONSOLIDADA) DAS ALTERAÇÕES NOS FUNDOS PATRIMONIAIS NO PERÍODO N

UNIDADE MONETARIA (1)

DESCRIÇÃO		Notas	Fundos Patrimoniais atribuídos aos instituidores da entidade-mãe									Interesses minoritários	Total dos Fundos Patrimoniais
			Fundos	Excedentes técnicos	reservas	Resultados transitados	Ajustamentos em activos financeiros	Excedentes de revalorização	Outras variações nos fundos patrimoniais	Resultado líquido do período	Total		
POSIÇÃO NO INÍCIO DO PERÍODO N	6												
ALTERAÇÕES NO PERÍODO Primeira adopção de novo referencial contabilístico Alterações de políticas contabilísticas Diferenças de conversão de demonstrações financeiras Realização do excedente de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis e respectivas variações Ajustamentos por impostos diferidos Outras alterações reconhecidas nos Fundos Patrimoniais	7												
RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	8												
RESULTADO EXTENSIVO	9=7+8												
OPERAÇÕES COM INSTITUIDORES NO PERÍODO Fundos Subsídios, doações e legados Outras operações	10												
POSIÇÃO NO FIM DO PERÍODO N	6+7+8+10												

(1) - O euro, admitindo-se, em função da dimensão e exigências de relato, a possibilidade de expressão das quantias em milhares de euros

Demonstração dos fluxos de caixa

Entidade: .....

DEMONSTRAÇÃO (INDIVIDUAL/CONSOLIDADA) DOS FLUXOS DE CAIXA

PERÍODO FINDO EM XX DE YYYYYYY DE 20NN

UNIDADE MONETARIA (1)

RUBRICAS	NOTAS	PERÍODOS	
		N	N-1
Fluxos de caixa das actividades operacionais – método directo			
Recebimentos de clientes e utentes			
pagamentos de subsídios			
pagamentos de apoios		+	+
pagamentos de bolsas			
Pagamentos a fornecedores		–	–
Pagamentos ao pessoal		–	–
Caixa gerada pelas operações		+/–	+/–
Pagamento/recebimento do imposto sobre o rendimento		–/+	–/+
Outros recebimentos/pagamentos		+/–	+/–
Fluxos de caixa das actividades operacionais (1)		+/–	+/–
Fluxos de caixa das actividades de investimento			
Pagamentos respeitantes a:			
Activos fixos tangíveis		–	–
Activos intangíveis		–	–
Investimentos financeiros		–	–
Outros activos		–	–
Recebimentos provenientes de:			
Activos fixos tangíveis		+	+
Activos intangíveis		+	+
Investimentos financeiros		+	+
Outros activos		+	+
Subsídios ao investimento		+	+
Juros e rendimentos similares		+	+
Dividendos		+	+
Fluxos de caixa das actividades de investimento (2)		+/–	+/–
Fluxos de caixa das actividades de financiamento			
Recebimentos provenientes de:			
Financiamentos obtidos		+	+
Realização de fundos		+	+
Cobertura de prejuízos		+	+
Doações		+	+
Outras operações de financiamento		+	+
Pagamentos respeitantes a:			
Financiamentos obtidos		–	–
Juros e gastos similares		–	–
Dividendos		–	–
Redução de fundos		–	–
Outras operações de financiamento		–	–
Fluxos de caixa das actividades de financiamento (3)		+/–	+/–
Variação de caixa e seus equivalentes (1+2+3)		+/–	+/–
Efeito das diferenças de câmbio		+/–	+/–
Caixa e seus equivalentes no início do período		...	...
Caixa e seus equivalentes no fim do período		...	...

(1) – O euro, admitindo-se, em função da dimensão e exigências de relato, a possibilidade de expressão das quantias em milhares de euros

Anexo

O presente documento não constitui um formulário relativo às notas do Anexo, mas tão só uma compilação das divulgações exigidas nos diversos capítulos que integram a NCRF-ESNL.

Assim, cada entidade deverá criar a sua própria sequência numérica, em conformidade com as divulgações que deva efetuar, sendo que as notas de 1 a 4 serão sempre explicitadas e ficam reservadas para os assuntos identificados no presente documento.

1 — Identificação da entidade:

1.1 — Designação da entidade: _____

1.2 — Sede: _____

1.3 — Natureza da atividade: _____

1.4 — Designação da empresa-mãe: _____

1.5 — Sede da empresa-mãe: _____

2 — Referencial contabilístico de preparação das demonstrações financeiras

2.1 — _____

2.2 — Indicação e justificação das disposições da normalização contabilística para as entidades do setor não lucrativo (ESNL) que, em casos excecionais, tenham sido derrogadas e dos respetivos efeitos nas demonstrações financeiras, tendo em vista a necessidade de estas darem uma imagem verdadeira e apropriada do ativo, do passivo e dos resultados da entidade.

2.3 — Indicação e comentário das contas do balanço e da demonstração dos resultados cujos conteúdos não sejam comparáveis com os do exercício anterior.

2.4 — Adoção pela primeira vez da NCRF-ESNL — divulgação transitória:

a) Uma explicação acerca da forma como a transição dos anteriores princípios contabilísticos geralmente aceites para a NCRF-ESNL, afetou a sua posição financeira e o seu desempenho financeiro relatados;

b) Uma explicação acerca da natureza das diferenças de transição que foram reconhecidas como fundo patrimonial.

2.5 — Caso uma entidade dê conta de erros cometidos segundo os PCGA anteriores, as reconciliações exigidas nos parágrafos anteriores, devem distinguir entre a correção desses erros e as alterações às políticas contabilísticas.

3 — Principais políticas contabilísticas:

3.1 — Bases de mensuração usadas na preparação das demonstrações financeiras: _____

3.2 — Outras políticas contabilísticas: _____

3.3 — Principais pressupostos relativos ao futuro:_____

3.4 — Principais fontes de incerteza das estimativas:_____

4 — Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros:

4.1 — Quando a aplicação de uma disposição desta Norma tiver efeitos no período corrente ou em qualquer período anterior, salvo se for impraticável determinar a quantia do ajustamento, ou puder ter efeitos em períodos futuros, uma entidade deve divulgar apenas nas demonstrações financeiras do período corrente:

a) A natureza da alteração na política contabilística;

b) A natureza do erro material de período anterior e seus impactos nas demonstrações financeiras desses períodos;

c) A quantia de ajustamento relacionado com o período corrente ou períodos anteriores aos apresentados, até ao ponto que seja praticável; e

d) As razões pelas quais a aplicação da nova política contabilística proporciona informação fiável e mais relevante, no caso de aplicação voluntária.

5 — Ativos fixos tangíveis:

5.1 — As demonstrações financeiras devem divulgar:

a) Os critérios de mensuração usados para determinar a quantia escriturada bruta;

b) Os métodos de depreciação usados;

c) As vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas;

d) A quantia escriturada bruta e a depreciação acumulada (agregada com perdas por imparidade acumuladas) no início e no fim do período;

e) Uma reconciliação da quantia escriturada no início e no fim do período que mostre as adições, as revalorizações, as alienações, as amortizações, as perdas de imparidade e suas reversões e outras alterações; e

f) Montante e natureza dos bens do património histórico, artístico e cultural

5.2 — As demonstrações financeiras devem também divulgar:

a) A existência e quantias de restrições de titularidade e ativos fixos tangíveis que sejam dados como garantia de passivos;

b) A quantia de compromissos contratuais para aquisição de ativos fixos tangíveis.

5.3 — Se os itens do ativo fixo tangível forem expressos por quantias revalorizadas, deve ser divulgado o seguinte:

a) A data de eficácia da revalorização;

b) Os métodos e pressupostos aplicados nessa revalorização.

6 — Ativos intangíveis:

6.1 — Uma entidade deve divulgar o seguinte para cada classe de ativos intangíveis, distinguindo entre os ativos intangíveis gerados internamente e outros ativos intangíveis:

a) Se as vidas úteis são indefinidas ou finitas e, se forem finitas, as vidas úteis ou as taxas de amortização usadas;

b) Os métodos de amortização usados para ativos intangíveis com vidas úteis finitas;

c) A quantia bruta escriturada e qualquer amortização acumulada (agregada com as perdas por imparidade acumuladas) no começo e fim do período;

d) Uma reconciliação da quantia escriturada no começo e fim do período que mostre separadamente as adições, as alienações, as amortizações, as perdas por imparidade e outras alterações.

6.2 — Uma entidade deve também divulgar:

a) Para um ativo intangível avaliado como tendo uma vida útil indefinida, a quantia escriturada desse ativo e as razões que apoiam a avaliação de uma vida útil indefinida. Ao apresentar estas razões, a entidade deve descrever o(s) fator(es) que desempenhou(aram) um papel significativo na determinação de que o ativo tem uma vida útil indefinida;

b) Uma descrição, a quantia escriturada e o período de amortização restante de qualquer ativo intangível individual que seja materialmente relevante para as demonstrações financeiras da entidade;

c) Para os ativos intangíveis adquiridos por meio de e inicialmente reconhecidos pelo justo valor, a quantia inicialmente reconhecida e a sua quantia escriturada atualmente;

d) A existência e as quantias escrituradas de ativos intangíveis cuja titularidade esteja restringida e as quantias escrituradas de ativos intangíveis dados como garantia de passivos;

e) A quantia de compromissos contratuais para aquisição de ativos intangíveis.

6.3 — Uma entidade deve divulgar a quantia agregada do dispêndio de pesquisa e desenvolvimento reconhecido como um gasto durante o período.

7 — Locações:

7.1 — Para locações financeiras, os locatários devem divulgar para cada categoria de ativo, a quantia escriturada líquida à data do balanço.

7.2 — Para locações financeiras e operacionais, os locatários devem divulgar uma descrição geral dos acordos de locação significativos incluindo, pelo menos, o seguinte:

i) A base pela qual é determinada a renda contingente a pagar;

ii) A existência e cláusulas de renovação ou de opções de compra e cláusulas de escalonamento; e

iii) Restrições impostas por acordos de locação, tais como as que respeitam a dividendos, dívida adicional, e posterior locação.

8 — Custos de empréstimos obtidos:

8.1 — As demonstrações financeiras devem divulgar:

a) A política contabilística adotada nos custos dos empréstimos obtidos;

b) A quantia de custos de empréstimos obtidos capitalizada durante o período; e

c) A taxa de capitalização usada para determinar a quantia do custo dos empréstimos obtidos elegíveis para capitalização.

9 — Inventários:

9.1 — As demonstrações financeiras devem divulgar:

a) As políticas contabilísticas adotadas na mensuração dos inventários, incluindo a fórmula de custeio usada;

b) A quantia total escriturada de inventários e a quantia escriturada em classificações apropriadas para a entidade;

c) A quantia de inventários escriturada pelo justo valor menos os custos de vender;

d) A quantia dos inventários escriturada pelo custo corrente;

e) A quantia de inventários reconhecida como um gasto durante o período;

f) A quantia de qualquer ajustamento de inventários reconhecida como um gasto do período de acordo com o parágrafo 11.19 da NCRF -ESNL;

g) A quantia de qualquer reversão de ajustamento que tenha sido reconhecida como uma redução na quantia de inventários reconhecida como gasto do período de acordo com o parágrafo 11.19 da NCRF -ESNL;

h) As circunstâncias ou acontecimentos que conduziram à reversão de um ajustamento de inventários de acordo com o parágrafo 11.19 da NCRF -ESNL; e

i) A quantia escriturada de inventários dados como penhor de garantia a passivos.

10 — Rédito:

10.1 — Uma entidade deve divulgar:

a) As políticas contabilísticas adotadas para o reconhecimento do rédito incluindo os métodos adotados para determinar a fase de acabamento de transações que envolvam a prestação de serviços;

b) A quantia de cada categoria significativa de rédito reconhecida durante o período incluindo o rédito proveniente de:

i) Venda de bens;

ii) Prestação de serviços;

iii) Juros;

iv) Royalties; e

v) Dividendos.

11 — Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes:

11.1 — Para cada classe de provisão, uma entidade deve divulgar:

a) A quantia escriturada no começo e no fim do período;

b) As provisões adicionais feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes;

c) As quantias usadas (isto é, incorridas e debitadas à provisão) durante o período;

d) Quantias não usadas revertidas durante o período;

e) O aumento durante o período na quantia descontada proveniente da passagem do tempo e o efeito de qualquer alteração na taxa de desconto;

f) A quantia de qualquer reembolso esperado, declarando a quantia de qualquer ativo que tenha sido reconhecido para esse reembolso esperado;

11.2 — Indicação do valor dos Fundos Permanentes por modalidade associativa das Mutualidades e do património líquido que lhes está afeto, bem como do respetivo grau de cobertura face às Provisões matemáticas necessárias.

11.3 — Para cada classe de passivo contingente à data do balanço, uma entidade deve divulgar uma breve descrição da natureza do passivo contingente.

11.4 — Quando um influxo de benefícios económicos for provável, uma entidade deve divulgar uma breve descrição da natureza dos ativos contingentes à data do balanço.

11.5 — A finalidade deste quadro é a de resumir os principais requisitos de reconhecimento deste capítulo, para provisões e passivos contingentes.

12 — Subsídios e outros apoios:

12.1 — Devem ser divulgados os assuntos seguintes:

a) A política contabilística adotada para os subsídios, incluindo os métodos de apresentação adotados nas demonstrações financeiras;

b) A natureza e extensão dos subsídios reconhecidos nas demonstrações financeiras e indicação de outras formas de apoio de que a entidade tenha diretamente beneficiado;

c) Condições não satisfeitas e outras contingências ligadas ao apoio que tenham sido reconhecidas;

d) Benefícios sem valor atribuído, materialmente relevantes, obtidos de terceiras entidades; e

e) Principais doadores/fontes de fundos.

13 — Efeitos de alterações em taxas de câmbio:

13.1 — Uma entidade deve divulgar a quantia das diferenças de câmbio reconhecidas nos resultados.

14 — Impostos sobre o rendimento:

14.1 — Devem ser divulgados separadamente:

a) Gasto (rendimento) por impostos correntes;

b) Quaisquer ajustamentos reconhecidos no período de impostos correntes de períodos anteriores;

c) A natureza e quantia do gasto (rendimento) de imposto reconhecido diretamente nos fundos patrimoniais.

15 — Instrumentos financeiros:

15.1 — Uma entidade deve divulgar as bases de mensuração, bem como as políticas contabilísticas utilizadas para a contabilização de instrumentos financeiros, que sejam relevantes para a compreensão das demonstrações financeiras.

15.2 — Para todos os instrumentos financeiros mensurados ao justo valor, a entidade deve divulgar a respetiva cotação de mercado.

15.3 — Se uma entidade tiver transferido ativos financeiros para uma outra entidade numa transação que não se qualifique para desreconhecimento, a entidade deve divulgar, para cada classe de tais ativos financeiros:

a) A natureza dos ativos;

b) A natureza dos riscos e benefícios de detenção a que a entidade continue exposta;

c) As quantias escrituradas dos ativos e de quaisquer passivos associados que a entidade continue a reconhecer.

15.4 — Quando uma entidade tenha dado em garantia, penhor ou promessa de penhor ativos financeiros, deverá divulgar:

a) A quantia escriturada de tais ativos financeiros; e

b) Os termos e condições relativos à garantia, penhor ou promessa de penhor.

15.5 — Para empréstimos contraídos reconhecidos à data do balanço, uma entidade deve divulgar as situações de incumprimento.

16 — Benefícios dos empregados:

16.1 — As entidades devem divulgar o número médio de empregados durante o ano.

16.2 — Número de membros dos órgãos diretivos e alterações ocorridas no período de relato financeiro.

16.3 — Informação sobre as remunerações dos órgãos diretivos.

17 — Divulgações exigidas por outros diplomas legais:

17.1 — _____

17.2 — _____

18 — Outras informações:

(Divulgações consideradas relevantes para melhor compreensão da posição financeira e dos resultados).

Anexo 2

Pagamentos e recebimentos

Mapa de recebimentos e pagamentos - Ano N	
Recebimentos	**Pagamentos**
1. Recebimentos actividade	**1. Funcionamento**
Jóias e quotas	Pessoal
Actividades	Seguros
Doações	Rendas
Subsídios	Manutenção
Outros	Agua, electricidade e gas
2. Recebimentos comerciais	Representação e deslocações
	Comunicações
3. Recebimentos capitais	Material de escritório
	Higiene, segurança e conforto
4. Recebimentos prediais	Despesas específicas das actividades
	Outras
	2. Investimento
	Aquisição de equipamentos
	Aquisição ou construção de instalações
	Outras
Total - €	**Total** - €
Saldo do ano anterior	
Receitas	
Despesas	
Saldo para o ano seguinte	

Património fixo

Mapa de Património fixo - Ano N	
Património	
Descrição	Valor
Anos anteriores	
Sub Total	
Ano corrente	
Sub Total	
Total	- €

Direitos e compromissos futuros

Unidade monetária: euro

Mapa de direitos e compromissos futuros - Ano N		
Direitos		
Descrição	**Valor**	**Ano previsto recebimento**
Quotas Subsídios Rendas Outros Total		
Compromissos		
Descrição	**Valor**	**Ano previsto pagamento**
Empréstimos Associados Fornecedores Locadoras Outros		
Total		**- €**

Anexo 3

MODELOS NORMALES DE CUENTAS ANUALES

BALANCE

BALANCE AL CIERRE DEL EJERCICIO 200X

Nº CUENTAS	ACTIVO	NOTAS DE LA MEMORIA	200X	200X-1
	A) ACTIVO NO CORRIENTE			
	I. Inmovilizado intangible			
201, (2801), (2901)	1. Desarrollo			
202, (2802), (2902)	2. Concesiones			
203, (2803), (2903)	3. Patentes, licencias, marcas y similares			
204	4. Fondo de comercio			
206, (2806), (2906)	5. Aplicaciones informáticas			
207, (2807), (2907)	6. Derechos sobre activos cedidos en uso			
205, 209, (2805), (2830), (2905)	7. Otro inmovilizado intangible			
	II. Bienes del Patrimonio Histórico			
240 ,(2990)	1. Bienes inmuebles			
241, (2991)	2. Archivos			
242, (2992)	3. Bibliotecas			
243, (2993)	4. Museos			
244, (2994)	5. Bienes muebles			
249	6. Anticipos sobre bienes del Patrimonio Histórico			
	III. Inmovilizado material			
210, 211, (2811), (2831), (2910), (2911)	1. Terrenos y construcciones			
212, 213, 214, 215, 216, 217, 218, 219, (2812), (2813), (2814), (2815), (2816), (2817), (2818), (2819), (2912), (2913), (2914), (2915), (2916), (2917), (2918), (2919)	2. Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material			
23	3. Inmovilizado en curso y anticipos			
	IV. Inversiones inmobiliarias			
220, (2920)	1. Terrenos			
221, (282), (2921), (2832)	2. Construcciones			
	V. Inversiones en entidades del grupo y asociadas a largo plazo			
2503, 2504, (2593), (2594), (293),	1. Instrumentos de patrimonio			
2523, 2524, (2953), (2954),	2. Créditos a entidades			
2513, 2514, (2943), (2944)	3. Valores representativos de deuda			
	4. Derivados			
	5. Otros activos financieros			
	VI. Inversiones financieras a largo plazo			
2505, (2595), 260, (269)	1. Instrumentos de patrimonio			
2525, 262, 263, 264, (2955), (298)	2. Créditos a terceros			
2515, 261, (297), (2945)	3. Valores representativos de deuda			
265	4. Derivados			
268, 27	5. Otros activos financieros			
474	**VII. Activos por impuesto diferido**			

Nº CUENTAS	ACTIVO	NOTAS DE LA MEMORIA	200X	200X-1
	B) ACTIVO CORRIENTE			
	I. Existencias			
30, (390)	1. Bienes destinados a la actividad			
31, 32, (391), (392)	2. Materias primas y otros aprovisionamientos			
33, 34, (393), (394)	3. Productos en curso			
35, (395)	4. Productos terminados			
36, (396)	5. Subproductos, residuos y materiales recuperados			
407	6. Anticipos a proveedores			
447, 448, (495)	**II. Usuarios y otros deudores de la actividad propia**			
	III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar			
430, 431, 432, 435, 436, (437), (490), (4935)	1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios			
433, 434, (4933), (4934)	2. Clientes, entidades del grupo y asociadas			
440, 441, 446, 449, 5531, 5533	3. Deudores varios			
460, 464, 544	4. Personal			
4709	5. Activos por impuesto corriente			
4700, 4707, 4708, 471, 472	6. Otros créditos con las Administraciones Pública			
558	7. Fundadores por desembolsos exigidos			
	IV. Inversiones en entidades del grupo y asociadas a corto plazo			
5303, 5304, (5393), (5394), (593)	1. Instrumentos de patrimonio			
5323, 5324, 5343, 5344, (5953), (5954)	2. Créditos a entidades			
5313, 5314, 5333, 5334, (5943), (5944)	3. Valores representativos de deuda			
	4. Derivados			
5353, 5354, 5523, 5524	5. Otros activos financieros			
	V. Inversiones financieras a corto plazo			
5305, 540, (5395), (549)	1. Instrumentos de patrimonio			
5325, 5345, 542, 543, 547, (5955), (598)	2. Créditos a entidades			
5315, 5335, 541, 546, (5945), (597)	3. Valores representativos de deuda			
5590, 5593	4. Derivados			
5355, 545, 548, 551, 5525, 565, 566	5. Otros activos financieros			
480, 567	**VI. Periodificaciones a corto plazo**			
	VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes			
570, 571, 572, 573, 574, 575	1. Tesorería			
576	2. Otros activos líquidos equivalentes			
	TOTAL ACTIVO (A + B)			

Nº CUENTAS	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	NOTAS DE LA MEMORIA	200X	200X-1
	A) PATRIMONIO NETO			
	A-1) Fondos propios			
	I. Dotación fundacional/Fondo social			
100, 101	1. Dotación fundacional/Fondo social			
(103), (104)	2. (Dotación fundacional no exigida/Fondo social no exigido)			
	II. Reservas			
111	**1. Estatutarias**			
113, 114, 115	**2. Otras reservas**			
	III. Excedentes de ejercicios anteriores			
120	1. Remanente			
(121)	2. (Excedentes negativos de ejercicios anteriores)			
129	**IV. Excedente del ejercicio**			
	A-2) Ajustes por cambios de valor			
133	**I. Activos financieros disponibles para la vente**			
1340	**II. Operaciones de cobertura**			
137	**III. Otros**			
	A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos			
130, 1320	**I. Subvenciones**			
131, 1321	**II. Donaciones y legados**			
	B) PASIVO NO CORRIENTE			
	I. Provisiones a largo plazo			
140	1. Obligaciones por prestaciones a largo plazo al personal			
145	2. Actuaciones medioambientales			
146	3. Provisiones por reestructuración			
141, 142, 143	4.Otras provisiones			
	II. Deudas a largo plazo			
177, 179	1. Obligaciones y otros valores negociables			
1605, 170	2. Deudas con entidades de crédito			
1625, 174	3. Acreedores por arrendamiento financiero			
176	4. Derivados			
1615, 1635, 171, 172, 173, 175, 180, 185, 189	5. Otros pasivos financieros			
1603, 1604, 1613, 1614, 1623, 1624, 1633, 1634	**III. Deudas con entidades del grupo y asociadas a largo plazo**			
479	**IV. Pasivos por impuesto diferido**			
181	**V. Periodificaciones a Largo plazo**			

Nº CUENTAS	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	NOTAS DE LA MEMORIA	200X	200X-1
	C) PASIVO CORRIENTE			
499, 529	**I. Provisiones a corto plazo**			
	II. Deudas a corto plazo			
500, 505, 506	1. Obligaciones y otros valores negociables			
5105, 520, 527	2. Deudas con entidades de crédito			
5125, 524	3. Acreedores por arrendamiento financiero			
5595, 5598	4. Derivados			
509, 5115, 5135, 5145, 521, 522, 523, 525, 528, 5525, 5530, 5532, 555, 5565, 5566, 560, 561, 569	5. Otros pasivos financieros			
5103, 5104, 5113, 5114, 5123, 5124, 5133,5134, 5143, 5144, 5523, 5524, 5563, 5564	**III. Deudas con entidades del grupo y asociadas a corto plazo**			
412	**IV. Beneficiarios – Acreedores**			
	V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar			
400, 401, 405, (406)	1. Proveedores			
403, 404	2. proveedores, entidades, del grupo y asociadas			
410, 411, 419	3. Acreedores varios			
465, 466	4. Personal (remuneraciones pendientes de pago			
4752	5. Pasivos por impuesto corriente			
4750, 4751, 4758, 476, 477	6. Otras deudas con las Administraciones Públicas			
438	7. Anticipos recibidos por pedidos			
485, 568	**VI. Periodificaciones a corto plazo**			
	TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A + B + C)			

CUENTA DE RESULTADOS

CUENTA DE RESULTADOS CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL .... DE 200X

Nº CUENTAS		NOTA	(Debe) Haber	
			200X	200X-1
	A) Excedente del ejercicio			
	1. Ingresos de la actividad propia			
720	a) Cuotas de asociados y afiliados			
721	b) Aportaciones de usuarios			
722, 723	c) Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones			
740,748	d) Subvenciones imputadas al excedente del ejercicio			
747	e) Donaciones y legados imputados al excedente del ejercicio			
728	f) Reintegro de ayudas y asignaciones			
	2. Gastos por ayudas y otros			
(650)	a) Ayudas monetarias			
(651)	b) Ayudas no monetarias			
(653), (654)	c) Gastos por colaboraciones y del órgano de gobierno			
(658)	d) Reintegro de subvenciones, donaciones y legados			
(6930), 71*, 7930	**3. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación**			
73	**4. Trabajos realizados por la entidad para su activo**			
(600), (601), (602), 6060, 6061, 6062, 6080, 6081, 6082, 6090, 6091, 6092, 610*, 611*, 612*, (607), (6931), (6932), (6933), 7931, 7932, 7933	**5. Aprovisionamientos**			
75	**6. Otros ingresos de la actividad**			
	7. Gastos de personal			
(640), (641)	a) Sueldos, salarios y asimilados			
(642), (643), (649)	b) Cargas sociales			
(644), 7950	c) Provisiones			
	8. Otros gastos de la actividad			
(62)	a) Servicios exteriores			
(631), (634), 636, 639	b) Tributos			
(655), (694), (695), 794, 7954	c) Pérdidas, deterioro y variación de provisiones por operaciones comerciales			
(656), (659)	d) Otros gastos de gestión corriente			
(68)	**9. Amortización del inmovilizado**			
	10. Subvenciones, donaciones y legados de capital traspasados al excedente del ejercicio			
745	a) Subvenciones de capital traspasadas al excedente del ejercicio			
746	b) Donaciones y legados de capital traspasados al excedente del ejercicio			
7951, 7952, 7955, 7956	**11. Exceso de provisiones**			
	12. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado			
(690), (691), (692), 790, 791, 792	a) Deterioro y pérdidas			
(670), (671), (672), 770, 771, 772	b) Resultados por enajenaciones y otras			

Nº CUENTAS		NOTA	(Debe) Haber	
			200X	200X-1
	A.1) EXCEDENTE DE LA ACTIVIDAD (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11+12)			
	13. Ingresos financieros			
	a) De participaciones en instrumentos de patrimonio			
7600, 7601	a_1) En entidades del grupo y asociadas			
7602, 7603	a_2) En terceros			
	b) De valores negociables y otros instrumentos financieros			
7610, 7611, 76200, 76201, 76210, 76211	b_1) De entidades del grupo y asociadas			
7612, 7613, 76202, 76203, 76212, 76213, 767, 769	b_2) De terceros			
	14. Gastos financieros			
(6610), (6611), (6615), (6616), (6620), (6621), (6650), (6651), (6654), (6655)	a) Por deudas con entidades del grupo y asociadas			
(6612), (6613), (6617), (6618), (6622), (6623), (6624), (6652), (6653), (6656), (6657), (669)	b) Por deudas con terceros			
(660)	c) Por actualización de provisiones			
	15. Variación de valor razonable en instrumentos financieros			
(6630), (6631), (6633), 7630, 7631, 7633	a) Cartera de negociación y otros			
(6632), 7632	b) Imputación al excedente del ejercicio por activos financieros disponibles para la venta			
(668), 768	**16. Diferencias de cambio**			
	17. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros			
(696), (697), (698), (699), 796, 797, 798, 799	a) Deterioros y pérdidas			
(666), (667), (673), (675), 766, 773, 775	b) Resultados por enajenadones y otras			
	A.2) EXCEDENTE DE LAS OPERACIONES FINANCIERAS (13+14+15+16+17)			
	A.3) EXCEDENTE ANTES DE IMPUESTOS (A.1 + A.2)			
6300*, 6301*, (633), 638	**18. Impuestos sobre beneficios****			
	A.4) Variación de patrimonio neto reconocida en el excedente del ejercicio (A.3 + 18)			
	B) Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto.			
(800), (89), 900, 991, 992	**1. Activos financieros disponibles para la venta.**			
(810), 910	**2. Operaciones de cobertura de flujos de efectivo.**			
940, 9420	**3. Subvenciones recibidas.**			
941, 9421	**4. Donaciones y legados recibidos.**			
(85), 95	**5. Ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes.**			
(8300)*, 8301, (833), 834, 835, 838	**6. Efecto impositivo.**			
	B.1) Variación de patrimonio neto por ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto (1+2+3+4+5+6)			
	C) Reclasificaciones al excedente del ejercicio.			
(802), 902, 993, 994	**1. Activos financieros disponibles para la venta.**			
(812), 912	**2. Operaciones de cobertura de flujos de efectivo.**			
(840), (8420)	**3. Subvenciones recibidas.**			

Nº CUENTAS		NOTA	(Debe) Haber	
			200X	200X-1
(841), (8421) 8301*, (836), (837)	4. Donaciones y legados recibidos. 5. Efecto impositivo.			
	C.1) Variación de patrimonio neto por reclasificaciones al excedente del ejercicio (1+2+3+4+5)			
	D) Variaciones de patrimonio neto por ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto (B.1 + C.1)			
	E) Ajustes por cambios de criterio			
	F) Ajustes por errores			
	G) Variaciones en la dotación fundacional o fondo social			
	H) Otras variaciones			
	I) RESULTADO TOTAL, VARIACIÓN DEL PATRIMONIO NETO EN EL EJERCICIO (A.4+D+E+F+G+H)			

* Su signo puede ser positivo o negativo

Anexo

1- Atividade da entidade

2- Resultado Líquido do Período

3- Critérios de reconhecimento e mensuração sobre: Ativos fixos tangíveis, Ativos intangíveis, Bens do património histórico, Permutas, Dívidas a receber e a pagar, Inventários, Gastos e rendimentos e fusões entre ESNL.

4- Ativos fixos tangíveis

5- Bens do património histórico

6- Utentes e outros devedores da atividade própria

7- Beneficiários – Credores

8- Fundos próprios

9- Inventários

10- Situação fiscal

11- Rendimentos e gastos

12- Fusão entre ESNL

13- Atividade da entidade. Aplicação de elementos patrimoniais para fins próprios. Gastos administrativos

14- Transações com partes vinculadas

15- Outras informações

16- Demonstração dos fluxos de caixa:

ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL ... DE 200X

	NOTAS	200X	200X-1
A) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE EXPLOTACIÓN			
1. Excedente del ejercicio antes de impuestos.			
2. Ajustes del resultado.			
a) Amortización del inmovilizado (+).			
b) Correcciones valorativas por deterioro (+/-).			
c) Variación de provisiones (+/-).			
d) Imputación de subvenciones, donaciones y legados (-)			
e) Resultados por bajas y enajenaciones del inmovilizado (+/-).			
f) Resultados por bajas y enajenaciones de instrumentos financieros (+/-).			
g) Ingresos financieros (-).			
h) Gastos financieros (+).			
i) Diferencias de cambio (+/-).			
j) Variación de valor razonable en instrumentos financieros (+/-).			
k) Otros ingresos y gastos (-/+).			
3. Cambios en el capital corriente.			
a) Existencias (+/-).			
b) Deudores y otras cuentas a cobrar (+/-).			
c) Otros activos corrientes (+/-).			
d) Acreedores y otras cuentas a pagar (+/-).			
e) Otros pasivos corrientes (+/-).			
f) Otros activos y pasivos no corrientes (+/-).			
4. Otros flujos de efectivo de las actividades de explotación.			
a) Pagos de intereses (-).			
b) Cobros de dividendos (+).			
c) Cobros de intereses (+).			
d) Cobros (pagos) por impuesto sobre beneficios(+/-).			
e) Otros pagos (cobros) (-/+)			
5. Flujos de efectivo de las actividades de explotación (+/-1+/-2+/-3+/-4)			
B) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN			
6. Pagos por inversiones (-).			
a) Entidades del grupo y asociadas.			
b) Inmovilizado intangible.			
c) Inmovilizado material.			
d) Bienes del Patrimonio Histórico.			
e) Inversiones inmobiliarias.			
f) Otros activos financieros.			
g) Activos no corrientes mantenidos para venta.			
h) Otros activos.			
7. Cobros por desinversiones (+).			
a) Entidades del grupo y asociadas.			
b) Inmovilizado intangible.			
c) Inmovilizado material.			
d) Bienes del Patrimonio Histórico.			
e) Inversiones inmobiliarias.			
f) Otros activos financieros.			
g) Activos no corrientes mantenidos para venta.			
h) Otros activos.			
8. Flujos de efectivo de las actividades de inversión (7-6)			

	NOTAS	200X	200X-1
C) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN			
9. Cobros y pagos por operaciones de patrimonio. a) Aportaciones a la dotación fundacional o fondo social. b) Disminuciones del fondo social. c) Subvenciones, donaciones y legados recibidos (+).			
10. Cobros y pagos por instrumentos de pasivo financiero. a) Emisión 1. Obligaciones y otros valores negociables (+). 2. Deudas con entidades de crédito (+). 3. Deudas con entidades del grupo y asociadas (+). 4. Otras deudas (+). b) Devolución y amortización de 1. Obligaciones y otros valores negociables (-). 2. Deudas con entidades de crédito (-). 3. Deudas con entidades del grupo y asociadas (-). 4. Otras deudas (-).			
11. Flujos de efectivo de las actividades de financiación (+/-9+/-10)			
D) Efecto de las variaciones de los tipos de cambio			
E) AUMENTO/DISMINUCIÓN NETA DEL EFECTIVO O EQUIVALENTES (+/-5+/-8+/-11+/- D)			
Efectivo o equivalentes al comienzo del ejercicio.			
Efectivo o equivalentes al final del ejercicio.			

17- Inventário